

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
BANKACILIK ve SİGORTACILIK ENSTİTÜSÜ
BANKACILIK ANABİLİM DALI

**TÜRK VERGİ SİSTEMİ ve VERGİ SİSTEMİMİZİN
ETKİNLİK AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

ENGİN AYAN

İstanbul, 2006

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
BANKACILIK ve SİGORTACILIK ENSTİTÜSÜ
BANKACILIK ANABİLİM DALI

**TÜRK VERGİ SİSTEMİ ve VERGİ SİSTEMİMİZİN
ETKİNLİK AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

ENGİN AYAN

Danışman: YARD. DOÇ.DR. HAYATİ ERİŞ

İstanbul, 2006

Teşekkürler...

Bu tezi hazırlamamda bana desteği olan hocam **Hayati ERİŞ`**e ve bu güne kadar bana maddi ve manevi desteğini hiç esirgemeyen babam **NİDA AYAN`**a, annem **Güldane AYAN`**a, kardeşim **Serpil ÇELİK`**e ve eşim **Ömrüye AYAN`**a teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No:

İÇİNDEKİLER	I
TABLO LİSTESİ	VII
KISALTMALAR	VIII
GİRİŞ	1
1. KAMU GELİRLERİNİN TASNİFİ VE KAMU GELİRLERİNİN TÜRLERİ VE VERGİLEME TEKNİĞİ.....	3
1.1 Devletin Egemenlik Hakkına Dayanılarak Elde Ettiği Kamu Gelirleri	4
1.1.1 Vergiler.....	4
1.1.2 Harçlar	6
1.1.3 Resimler	6
1.1.4 Şerefiyeler	6
1.1.5 Zorunlu Borçlanma	7
1.1.6 Para Basımı Sonucu Elde Edilen Gelirler	7
1.1.7 Parafiskal Gelirler	8
1.1.8 Para ve Vergi Cezaları	8
1.1.9 Fonlar	8
1.1.10 Senyoraj Gelirleri.....	9
1.2 Devletin Egemenlik Hakkına Dayanmaksızın Elde Ettiği Kamu Gelirleri	9
1.2.1 Emlak ve Teşebbüs Gelirleri	9
1.2.2 Zorunlu Olmayan Borçlanma	9
1.2.3 Devletlerarası Yardım	9
1.3 Vergiye İlişkin Temel Kavram ve Terimler	10
1.3.1 Verginin Konusu (Mevzuu) 10	

1.3.2 Verginin Matrahı.....	10
1.3.3 Vergiyi Doğuran Olay.....	11
1.3.4 Vergi Mükellefi	11
1.3.5 Vergi Sorumlusu	11
1.3.6 Vergi Muafılığı ve İstisnası	12
1.3.7 Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığı	12
1.3.8 Verginin Maliyeti ve Vergi Harcamaları	13
1.3.9 Vergi Matrahının Aşınması (Vergi Erozyonu).....	13
1.3.10 Vergi Kapasitesi (Vergilenebilir Kapasite)	13
1.3.11 Vergi Gayreti	14
1.3.12 Mali Anestezi.....	14
1.3.13 Vergi Planlaması.....	14
1.3.14 Verginin Amortismanı ve Kapitalizasyonu	15
1.3.15 Verginin Dönüştürülmesi	16
1.4 Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Nitelikleri	16
1.5 Verginin Yansıması	19
1.5.1 İleriye Doğru Yansım - Geriye Doğru Yansım.....	20
1.5.2 Kanuni Yansım - Fiili Yansım	20
1.5.3 Sınırlı Yansım - Sınırsız Yansım	21
1.5.4 Biçimsel Yansım - Efektif Yansım.....	21
1.5.5 Mutlak Yansım - Diferansiyel Yansım.....	21
1.6 Vergi Tarifeleri.....	22
1.6.1 Tevzii Vergiler (Dağıtma Vergileri) ve Nisbi Vergiler (Düz Oranlı Vergiler)	22
1.6.2 Sabit Miktarlı Vergiler	22
1.6.3 Eşit (Tek - Düz) Oranlı Vergi Tarifeleri	23
1.6.4 Artan Oranlı Vergi Tarifeleri.....	23
1.6.4.1 Basit ve Dilimli Artan Oranlılık.....	23
1.6.4.2 Açık ve Gizli Artan Oranlılık	25
1.6.5 Azalan Oranlı (Mütedenni) Vergiler.....	26
2. VERGİ VE MALİYE POLİTİKALARININ EKONOMİK BÜYÜME	

AÇISINDAN ETKİNLİĞİ	27
2.1 İstikrar Sağlayıcı Maliye Politikaları Uygulamasında Vergiler	27
2.1.1 Durgunluğu Giderici Maliye Politikası Uygulamasında Vergiler	27
2.1.1.1 Durgunluğu Giderici Maliye Politikası Uygulamasında Gelir Ve Kurumlar Vergisinin Etkileri	28
2.1.1.1.2 Durgunluğu Giderici Maliye Politikası Uygulamasında Tüketim Vergilerinin Etkileri	29
2.1.2 Enflasyonu Giderici Maliye Politikası Uygulamasında Vergiler	29
2.1.2.1 Enflasyonu Giderici Maliye Politikası Uygulamasında Gelir Ve Kurumlar Vergisinin Etkisi.....	30
2.1.2.2 Enflasyonu Giderici Maliye Politikası Uygulamasında Tüketim Vergilerinin Etkileri.....	31
2.1.2.2.1 Enflasyonu Giderici Maliye Politikası Uygulamasında Harcama Vergilerinin Etkileri	31
2.1.2.2.2 Enflasyonu Giderici Maliye Politikası Uygulamasında Genel Tüketim Vergisinin Etkileri	32
2.1.2.2.3 Enflasyonu Giderici Maliye Politikası Uygulamasında Özel Tüketim Vergisinin Etkileri	33
2.1.3 Otomatik İstikrar Sağlayıcılar	34
2.1.4 İktisadi Gelişme ve Vergi Politikası	35
2.1.5 Toplam Tasarruf Düzeyi Üzerinde Vergi Politikalarının Etkisi.....	35
2.1.6 Kaynak Dağılımı Üzerinde Vergi Politikalarının Etkisi	36
2.2 Vergi Politikaları ve Makroekonomik Büyüme	37
2.2.1 İktisat Politikasında Vergilendirmeye Bakış.....	37
2.2.2 Vergilendirme ile Ekonomik Büyüme ilişkisi.....	40
2.2.3 Türkiye’de Vergi gelirleri ve Ekonomik Büyüme.....	41
3. VERGİ TEORİSİ AÇISINDAN TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	47
3.1 Türk Vergi Sistemini Oluşturan Vergiler.....	50

3.1.1 Gelirden Alınan Vergiler.....	50
3.1.1.1 Gelir Vergisinin Konusu.....	50
3.1.1.2 Gelir Vergisi Mükellefi	51
3.1.1.3 Muafiyet ve İstisnalar.....	52
3.1.1.3.1 Olağanüstü Hal Bölgesi ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerdeki Mükelleflere Uygulanan Gelir Vergisi İstisnası	52
3.1.1.3.2 AR-GE Bölgesinde Faaliyet Gösteren Firmalara Tanınan Kazanç İstisnası.....	54
3.1.1.3.3 Yatırım İndirimi.....	55
3.1.1.3.4 Ücretlerdeki Muafiyet ve İstisnalar	57
3.1.1.4 Gelir Vergisinin Tarhı, Tarifesi ve Ödenmesi	59
3.1.1.4.1 Yıllık Beyanname	59
3.1.1.4.2 Muhtasar Beyanname.....	59
3.1.1.4.3 Münferit Beyanname	60
3.1.1.4.4 Verginin Tarhı	60
3.1.1.4.5 Gelir Vergisi Tarifesi	60
3.1.1.4.6 Gelir Vergisinin Ödenmesi.....	61
3.1.1.5 Kurumlar Vergisi	61
3.1.1.5.1 Kurumlar Vergisinin Konusu	61
3.1.1.5.2 Kurumlar Vergisinin Mükellefi.....	62
3.1.2 Servetten Alınan Vergiler.....	62
3.1.2.1 Veraset ve İntikal Vergisi	62
3.1.2.2 Emlak Vergisi	63
3.1.2.3 Motorlu Taşıtlar Vergisi	63
3.1.3 Harcamalardan Alınan Vergiler.....	63
3.1.3.1 Katma Değer Vergisi.....	63
3.1.3.2 Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	65
3.1.3.3 Damga Vergisi	66
3.2 Türk Vergi Sisteminde Vergi Kayıplarına Neden Olan Yasal Boşluklar	68
3.2.1 Servet Beyanı Esasının Kaldırılması	68
3.2.2 Gelir Kavramının Tespitine Yönelik Mevcut Kaynak Teorisinin	

Kayıt Dışı Faaliyetlerin Vergilendirilmesine Olanak Tanımaması.....	68
3.2.3 Vergi Muafiyet ve İstisnalarından Yararlanılması	69
3.2.4 Azalan Bakiyeler Usulü ile İki Kat Amortisman Ayırma Avantajı	69
3.2.5 Şüpheli Duruma Gelen Alacaklara Karşılık Ayırarak Gider Yazma Olanağı.....	69
3.2.6 Alacak ve Borç senetleri için Reeskont Ayrılması	70
3.2.7 Muhtasar Beyannameyi Aylık Verme Yerine 3 Aylık Dönemler İtibariyle Verme Olanağından Yararlanma.....	70
3.2.8 Vergi Teşvik Sistemin Yaygınlığı	70
3.2.9 Elektronik ticaretin Yaygınlaşması.....	71
3.2.10 Vergi Cezalarının Etkinliğinin Olmaması	71
3.2.11 Pişmanlık ve Islah ile Uzlaşma Müesseselerinin Varlığı	71
3.2.12 Mali Af Düzenlemeleri.....	72
3.2.13 Vergi İdaresinin Etkin Çalışmaması ve Denetimin Yetersizliği	72
3.3 Türk Vergi Sisteminde Vergi Kayıplarını Doğuran Yasal İşlemler	73
3.3.1 İşe Başlamanın Vergi Dairesine Bildirilmemesi	73
3.3.2 Kayıt ve Belge Düzeninin Yerleşmemesi	73
3.3.3 Muhasebe Hileleri.....	74
3.3.4 Özel Yapı Ortaklığı Kurulmak Suretiyle İnşaat Faaliyetinde Bulunulması	75
3.3.5 Örtülü Kazanç Aktarımı ve Örtülü Sermaye	75
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	76
KAYNAKÇA.....	80

TABLO LİSTESİ

	Sayfa No
Tablo 1 : Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Gelişim Süreci.....	20
Tablo 2 : Yıllık Vergi Gelirleri ile Büyüme Arasındaki İlişki	43
Tablo 3 : Konsolide Bütçe Gelirleri	44
Tablo 4: Verilen Yatırım Teşvik Belgelerinin Bölgesel Dağılımı	46
Tablo 5 : Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Tahsilat ve Vergi İçindeki Payı Açısından Gelişim Süreci.....	49
Tablo 6 : Bazı AB Ülkeleri ve Türkiye’de Vergilerin Gelişim Süreci.....	50
Tablo 7 : Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibariyle Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	59
Tablo 8 : Gelir Vergisine Tabi Gelirler İçin Uygulanacak Gelir Vergisi Tarife Oranları.....	62
Tablo 9 : Katma Değer Vergisi Tahsilatının GSMH’ye Göre Esneklikleri.....	65
Tablo 10 : Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı.....	66
Tablo 11 : Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Oranları.....	67

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
DİE	Devlet İstatistik Enstitüsü
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
GDP	Gross Domestic Product (Gayri Safi Milli Hasıla)
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
mad.	Madde
TEFE	Toptan Eşya Fiyat Endeksi
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
s.	Sayfa
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devlet yönetiminde, başlangıçtan beri sağlık, savunma ve adalet gibi temel görevlerin yerine getirilebilmesi için birtakım gelirlere ihtiyaç duyulmuştur. Vergiler söz konusu gelirlerin başında gelmektedir ancak, zorlamaya dayalı ve karşılıksız alınan vergilerin, ekonomik hayata etkileri her zaman tartışma konusu olmuştur. Bir ülkede hangi vergi politikalarının uygulanacağı kararı, o ülkenin mali idaresin gücü ve örgütlenme biçimi ile devletin gelişmişlik düzeyi tarafından belirlenmektedir.

Devlet faaliyetlerini yürütebilmek için ihtiyaç duyduğu gelirleri çeşitli şekillerde sağlayabilmektedir. Daha önceleri, mal ve hizmet şeklinde aynı olarak mali yükümlülüklerin sık sık görülmüş olmasına karşın, günümüzde yerini nakdi olarak tahsil edilen kamu gelirlerine bırakmıştır. Nakdi gelirlerin başlıca kaynaklarını ise, bir yandan devletin vergileme yetkisi dolayısıyla zora dayanarak aldığı vergiler, şerefiyeler, resimler, harçlar vb. kaynaklar, diğer yandan da özel iktisadi faaliyetler, borçlanma ve emisyon gibi yollardan sağlanan gelirler oluşturmaktadır.

Rasyonel bir vergi politikasının hangi fonksiyonları içermesi gerektiği hususundaki görüşleri üç grupta toplayabiliriz;

Birinci görüşe göre, vergi politikasının amacı sadece kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli olan parasal araçları sağlamaktır.

İkinci görüşe göre, vergi politikası, mali olmayan amaçları da izlemeli özellikle iktisat politikasının bir aracı olmalıdır.

Üçüncü görüşe göre de, vergi politikası, mali amacının yanı sıra mali olmayan amaçları da gerçekleştirebilmeye ehil olmakla beraber, bu tür amaçları ancak vergilemede adalet ve rekabet tarafsızlığı ilkeleri ile uyum halinde izlemesi gerekmektedir.

Vergiler, genellikle gelir, harcama ve servet üzerinden alınır. Gelir üzerinden alınan vergiler arasında Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi önemli bir yere sahipken, harcamalar üzerinden alınan vergiler arasında Katma Değer Vergisi (KDV), Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) ile Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)'ni saymak mümkündür. Servet vergilerine ise, Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) ve Veraset ve İntikal Vergisi örnek

olarak verilebilir.

Yansıma derecesi ve bireyin geliriyle ilişki kurulabilmesi gibi kriterler yardımıyla vergileri dolaylı vergiler ve dolaysız vergiler şeklide ikili bir ayrıma tabi tutmak mümkündür. Gelir ve servet üzerinden alınan vergiler, dolaysız vergiler olarak adlandırılırken, KDV ise en önemli dolaylı vergilerdendir.

Çalışmamızın birinci bölümünde, kamu gelirlerinin tasnifi daha ayrıntılı bir şekilde yapılarak, devletin egemenlik hakkına dayanan ve egemenlik hakkına dayanmayan kamu geliri türleri açıklanmıştır.

İkinci bölümde ise, vergilemenin maliye politikası üzerindeki etkisi çerçevesinde; verginin gelir dağılımı üzerindeki etkisi, verginin iktisadi büyüme üzerindeki etkileri ve verginin konjonktürel istikrara etkisine değinilmiştir.

Üçüncü bölümde vergileme tekniğini ayrıntılı şekilde açıklanarak, vergiye ilişkin temel kavramlar, dolaylı ve dolaysız vergilerin nitelikleri, verginin yansıması ve yansıma türleri, vergi tarifeleri anlatılmıştır. Ayrıca, Türk vergi sisteminin bugünkü durumu tarihi gelişimiyle beraber açıklanmış, ulusal vergi sistemimizde yasal boşluk yaratan durumlar ve fiili uygulamalara yer verilmiştir.

Son bölümde ise vergi kaybı ve kayıt dışılık sorununa ilişkin görüş ve önerilere yer verilmiştir.

1. KAMU GELİRLERİNİN TASNİFİ VE KAMU GELİRLERİNİN TÜRLERİ ve VERGİLEME TEKNİĞİ

Kamusal finansmanı karakterize eden en önemli özellik cebir unsurudur. Devletler, kamusal hizmetler şeklinde somutlaşan ürünlerini ortaya koyabilmenin gerektirdiği harcamaları esas itibariyle zorunlu ödemeler yolu ile karşılamaktadır. Başka bir deyişle kamu kesimi muhtaç olduğu gelirini, esas itibariyle zorunlu ödemeler yolu ile karşılamaktadır.

Vergi sistemini oluşturan çeşitli kaynakların sistemin bütünü içindeki yeri ve önemi zamana göre değişmektedir. Bunun yanı sıra ülkelerin siyasal rejimi ile ekonomik seviyeleri de vergi sisteminin yapısını etkilemektedir. Bu kapsamda, piyasa ekonomisi düzeninin uygulandığı ülkelerde, çağdaş kamu gelirleri sisteminin temeli de vergi gelirine dayanmaktadır.

Başta devlet olmak üzere, kamu tüzel kişileri günümüzde çeşitli kaynaklardan gelir elde etmektedir. Emlak ve teşebbüs gelirleri, vergiler, resimler, harçlar, parafiskal gelirler*, borçlanma yoluyla elde edilen gelirler, para politikasından sağlanan gelirler ve fonlar bunların en önemlileri arasında yer almaktadır. Ayrıca, bağışlar, harp tazminatları ve ganimetlerden sağlanan gelirler de bunlara eklenebilir. Ancak, değişik kaynaklardan sağlanan gelirlerin hepsi devlet bütçesinde yer almazlar. Örneğin, mahalli idarelerce tahsil edilen kamu gelirleri, bu idarelerin kendi bütçelerinde muhasebeleştirilir. Benzer şekilde, Türkiye’deki uygulamada, parafiskal gelirler ile bütçenin ilişkisi yoktur. İktisadi Devlet Teşekkülleri ise özerk bütçelere sahiptir.

Bir bütün teşkil eden vergi sistemi içinde yer alan çeşitli gelirlerin bazı ortak yönlerinin yanı sıra kendilerine özgü niteliklerinin var olması hasebiyle, bunları, yapısal ve hukuki nitelikleri ya da toplam gelirler içindeki önem dereceleri itibariyle bir tasnife tabi tutmak oldukça güçtür.

Genel olarak, kamu gelirlerini, devletin egemenlik hakkının kullanılarak sağlanan ve devletin egemenlik hakkın kullanılmadığı kamu gelirleri şeklinde tasnif edebiliriz.¹ Bu

¹ Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, 11. b. İstanbul: Beta Yayınları, 2000 s. 192.

çerçevede kamu gelirleri, devleti oluşturan fertler ve kuruluşlar tarafından belli kurallara göre dağıtılan mali yükümlülüklerdir.²

1.1 Devletin Egemenlik Hakkına Dayanılarak Elde Ettiği Kamu Gelirleri

Devlet, bir kamu tüzel kişisi olarak, tüm kamusal yetkileri elinde tutmakta olup, söz konusu yetkileri bizzat kullanabileceği gibi yetki devrinin genel kurallarına uyarak devredebilmektedir. Aşağıda, devletin hükümranlık hakkının doğrudan veya devredilmiş bir yetki olarak kullanılması sonucu elde edilen kamu gelirlerinin başlıcalarının temel özellikleri incelenecektir.

1.1.1 Vergiler

Vergiler, çağdaş devlet gelirlerinin en önemlilerindendir. Kaynağı, gelir vergisi, kurumlar vergisi, bina ve arazi vergisi gibi milli gelir ve servettir. En önemli özelliği ise karşılıksız oluşudur. Kamu gelirlerinin toplam hacmi ve bileşimi ile her bir gelir türünün yapısı, maliye politikasının amaçları göz önünde bulundurularak devletçe karşılaştırılır. Çağdaş devletin mali sistemini oluşturan bu çeşit kaynakların en önemlisi vergilerdir. Her ülkenin mali sisteminin bileşimi, siyasi ve iktisadi koşullar, iktisadi sistem ve üretim tarzı ile sıkı ilişki halinde olmakla beraber, piyasa ekonomisine dayanan kapitalist ve karma ekonomi düzenindeki toplumlarda vergi gelirlerinin toplam devlet gelirlerine oranı %70'i aşmakta, hatta ileri derecede sanayileşmiş batılı ülkelerde bu oran %90'lara ulaşabilmektedir.³

Vergi, devletten sağlanan faydaya yani karşılık esasına göre değil, ödeme gücüne yani iktidar ilkesine göre alındığı için devletten sağlanacak yararın saptanması mümkün değildir. Zira vergi, bir kamu tüzel kişisi olan devletin egemenlik hakkı dolayısıyla tek taraflı irade ile ihdas edilen parasal bir yükümlülüktür. Verginin bir diğer özelliği de, kamu hizmetlerinin bölünemez olması nedeniyle, kamu hizmetlerinden faydalanma derecesine göre bölünemez ve ferdileştirilmez olmasıdır.⁴

² Akif Erginay, *Kamu Maliyesi*, 16. b. Ankara: Savaş Yayınları, 1998, s.17.

* Sosyal Güvenlik Kuruluşlarının bazı kanunlara dayanarak tahsil etmiş olduğu vergi benzeri kamu gelirleri.

³ Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, 5.b. İstanbul: Filiz Yayınları, 1993, s.20.

⁴ Akif Erginay, *Kamu Maliyesi*, 16. b. Ankara: Savaş Yayınları, 1998, s.19.

Verginin iki temel mali amacı vardır; fiskal (mali) ve ekstra fiskal (mali olmayan) amaçlar. Fiskal amaçlar verginin en eski amaçlarındandır. Devletlerin varolduğundan beri, yapmakla görevli olduğu savunma, sağlık, adalet ve benzeri temel görevlerini yerine getirebilmek için ihtiyaç duyulan gelir büyük ölçüde vergilerden sağlanmaktadır. Verginin mali olmayan (ekstra fiskal) amacını ise, enflasyonla mücadele, deflasyonla mücadele, tam istihdamın ve dış ticaret dengesinin sağlanması ve sürdürülmesi, negatif dışsallıkların önlenmesi, tüketim kalplarının değiştirilmesi ve gelirin yeniden dağılımının sağlanmasının oluşturduğu söylenebilir. Adı geçen bu amaçlar eskiden göz ardı edilmekte ve sadece ihtiyaç kadar gelir elde etmek yeterli görülmekteydi, vergi oranları, türleri ve bu gibi özelliklerin piyasada yarattığı etkiye ise pek dikkat edilmemekteydi.

Bir ülkedeki vergilerin bütünü, o ülkenin vergi sistemini meydana getirir. Yani bir ülkede, devlet ve diğer kamu kuruluşları tarafından alınan vergi, şerefiye ve parafiskal gelirlerin bütününe o ülkenin “*vergi sistemi*” denir. Vergi sistemine, sadece merkezi idarenin aldığı vergiler değil, aynı zamanda parafiskal kurumlarla, il özel idareleri, belediyeler ve köyler tarafından alınan vergi, resim vb. gelirler de girmektedir.⁵

Günümüzde verginin tarafsız olması, kişilerin davranışlarını ve tercihlerini etkilememesi gibi klasik amaçlarının yanında, vergilerin düzenleyici rolü de önemli hale gelmiştir. Vergiye mali anlamının yanında sosyal ve düzenleyici anlamlar yüklenmesinin en önemli nedeni, günümüzde devlet anlayışının eskiden olduğundan farklı olması ve yüklenen görevlerde değişiklikler olmasıdır. Bu çerçevede, vergiler sadece gerçek kişilerden değil son zamanlarda sayıları hızla artan tüzel kişilerden de alınmaktadır. Tüzel kişilerin ortaklarından ayrı bir kişiliği olduğu kabul edilir. Bunun sonucunda da şirket borç altına girer, taahhütte bulunur ve kazancı üzerinde vergi verir. Devletin sunduğu hizmetlerden, şirketlerin, şahıslara göre daha fazla yararlandığı düşünülerek, şirketlere daha yüksek oranda vergi uygulanması gerektiğini düşünenler de vardır. Vergi sınıflandırılmasında esas alınacak kriterler de çeşitlilik göstermektedir. Şöyle ki; tasnif kriterleri, vergi alacaklısına, ödeme araçlarına, verginin sürekliliğine ve tahsil şekillerine göre değişiklik arz etmektedir.⁶

⁵ Meşhure Koçak, *Türk Vergi Sistemi*, Erzurum: Atatürk Üniversitesi Basımevi, 1994, s.1.

⁶ M. Ali Tüfekçi, “*ÖTV Niteliğindeki Vergi, Harç, Fon, ve Payların, Tek Yasal Düzenlemede Konumlandırılması*”, Vergi Sorunları, Sayı166, s.8.

1.1.2 Harçlar

Harçlar, belirli kamu kuruluşlarının sundukları kamusal hizmetlerden yararlananların bu yararlanma karşılığında ödedikleri bedellerdir. Vergilerin aksine, harçlar belirlenirken, devletin yaptığı bazı hizmetlerden fertlerin faydalanma dereceleri tespit edilebilir. Harç, bu tür bölünebilir ve ferdileştirilebilir hizmetler için, o hizmetten faydalananlardan alınan bir bedeldir. Örneğin, tapu, adliye veya noter hizmetlerinden faydalananların ödedikleri bedel harç olarak nitelendirilebilir ve bu bedeli o hizmetten faydalanmayan kişiler ödemez. Burada da ödenen bedelin alınan hizmetin bedeline eşit olup olmamasına bakılmamakta, yani bir maliyet-bedel karşılaştırılması yapılmamaktadır⁷, çünkü görülen kamusal hizmetten yararlanmanın karşılığında alınacak bedelin miktarını belirlerken maliyet unsurlarını değil, siyasal, sosyal ve mali faktörleri göz önünde tutulmaktadır. Harca konu olan hizmetlerin pazarlanabilir, yani yarı kamusal hizmetler olduğu söylenebilir. Harca konu teşkil eden hizmetleri sadece devlet üretmektedir.

Vergi ile harç arasında mevcut olduğu ileri sürülen bir diğer ayrım ise verginin mecburi bir yükümlülük olmasına karşın, harcın ihtiyari bir ödeme olmasıdır.

1.1.3 Resimler

Resim de harçlara benzeyen bir gelir çeşididir. Harçta bir hizmet karşılığı alınan bedel söz konusu iken, resim, kamu kurum veya kuruluşlarının belli bir işi yapmaya yetki ve izin vermesi durumunda alınmaktadır. İthalat Damga Resmi ile Ulaştırma Alt Yapıları Resmi, günümüzde devlet geliri olarak kullanımı azalmış olan resimlere örnek olarak gösterilebilir.

1.1.4 Şerefiyeler

Şerefiye, vergiye çok benzer özellikler içeren bir zorunlu yükümlülüktür. Başta devlet olmak üzere kamu tüzel kişilerinin, özellikle belediyelerin gerçekleştirdikleri bayındırlık ve altyapı hizmetleriyle imar faaliyetlerinden dolayı, belirli semt veya yerlerin değer artışları sebebiyle, mülkünün değerinde artış bulunan kişilerden alınan yükümlülüktür. Örneğin, yeni yolların yapımı, mevcut olan yolların iyileştirilmesi, yeni su tesisleri yada kanalizasyon

⁷ Akif Erginay, *Kamu Maliyesi*, 16. b. Ankara: Savaş Yayınları, 1998, s.19.

sistemlerinin açılması gibi faaliyetlerin yapıldığı yerdeki ev, dükkan, arsa ve tarlaların değerinde artışlar meydana geldiğinde şerefiye alınır.⁸

Şerefiye, zorunlu olduğu halde, vergiler gibi karşılıksız değildir. Şerefiye'yi ödeyen yükümlü bir hizmetten yararlanmış ve mal varlığında bir artış meydana gelmiştir. Ancak, yükümlü böyle bir hizmet talebinde bulunmamış olsa dahi yükümlü kılındığı şerefiyeyi ödemek zorundadır.

1.1.5 Zorunlu Borçlanma

Devlet hükümlerine dayanarak zorunlu borçlanma yolu ile de gelir elde edebilmektedir. Ancak, borç zorunlu olduğunda vergiye daha çok yaklaşmaktadır. Aradaki fark, verginin karşılıksız ve kesin bir finansman yöntemi olmasına karşın, zorunlu borcun vade sonunda faizi ile birlikte geri verilmesinin devlet tarafından taahhüt edilmiş olmasıdır. Modern maliye teorisinde, zorunlu borçlanma da vergi gibi bir gelir kaynağı olarak görülmektedir. Devletler, vergi almaya yada borçlanmaya içinde bulunulan iktisadi, siyasi ve mali koşulların elverişliliğine bakarak zorunlu borçlanmaya karar vermektedir.

1.1.6 Para Basımı Sonucu Elde Edilen Gelirler

Günümüzde para basmak suretiyle gelir sağlanması, devletlerin güç durumlarda başvurdukları önemli bir finansman yöntemidir. Bu şekilde gelir elde etmenin en önemli yolu emisyonudur, yani devletin hükümlerine dayanarak kâğıt para ihraç etmesidir. Basım maliyetinin çok düşük olması nedeniyle, bu tür gelir elde etmenin maliyeti sıfıra yakındır. Ancak, madeni para ya da diğer bir adıyla ufaklık basarak gelir elde etmenin de bir maliyeti vardır.⁹ Günümüzde para basım işi merkez bankalarına bırakılmıştır. Devlet gelire ihtiyaç duyduğunda merkez bankasından avans olarak veya hazine bonosu karşılığında borç istemekte, merkez bankası da bu borcu ödemek için para basmaktadır. Devlet, dolaylı olarak para basma yoluyla, diğer bir deyimle merkez bankasına borçlanmak suretiyle elde ettiği gelirler için genellikle faiz ödemediği gibi borçlarını da vadesinde ödememektedir. Ancak, para basma yolu ile gelir sağlama yönteminden yararlanmak için, bu finansman kaynağını

⁸ Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, 5.b.İstanbul: Filiz Yayınları,1993, s.28

⁹ Akif Erginay, *Kamu Maliyesi*, 16. b.Ankara: Savaş Yayınları, 1998, s.27.

kullanmanın sebep olacağı ekonomik ve sosyal sonuçların göz önünde bulundurulması gerekir. Para basma yani emisyon, belli koşullar altında enflasyona sebep olmaktadır.

1.1.7 Parafiskal Gelirler

Bu tür gelirler kamusal hizmet gören teşekküllerin finansmanını sağlamak amacıyla tahsil olunurlar. Bu gelirlerin ödeyicisi sözü geçen teşekküllerin mensuplarıdır. Parafiskal gelir, bu anlamda vergi gibi karşılıksız değildir. Ancak parafiskal gelirlerin teşekkül mensuplarınca ödenmesi zorunlu olduğundan, bu yönüyle vergiye benzerliği söz konusudur. Parafiskal gelirler, devlet bütçesi içinde yer almayıp, hangi kurum tarafından tahsil ediliyorsa o kuruluşun bütçesinde muhasebeleştirilir.

1.1.8 Para ve Vergi Cezaları

Para ve vergi cezalarının amacı gelir sağlamak olmamakla beraber, bu cezalar devletin hükümler hakkının kullanılması sonucu ortaya çıkan kamu geliri türleridir. Buradaki asıl amaç vergi kanunlarının uygulanmasının etkinliğini sağlamaktır. Bu tür gelirlerin bütçe içindeki payı çok düşüktür.

1.1.9 Fonlar

Fonun asıl amacı bazı hizmetlerle ilgili olarak ani kararlar almak ve bu kararları gerçekleştirmek için uzun formalitelere gerek kalmadan hızlı ve kolay harcama yapmaktır. Belirli kaynaklardan sağlanan gelirlerin, yine bu kaynaklarla ilgili hizmetlere tahsisi yararlı görüldüğünde de fon ihdas edilir. Türkiye’de 1983 sonrası başlatılan fon uygulaması giderek ağır bir dolaylı vergi şekline dönüşmüş ve kamu gelirleri içindeki nispi payı giderek artmıştır.¹⁰ Bu tür gelirler çoğu zaman kanun hükmünde kararnameler ile ihdas edilip, yasama organının normal denetiminin dışında kalmaktadır. 1988 yılı itibariyle 144 olan fon sayısı, 2000 yılında 34’e düşürülmüş, günümüzde ise bu sayı aşağıda belirtilen 4 fona inmiştir;

- Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
- Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Teşvik Fonu
- Savunma Sanayi Fonu

¹⁰ Meşhure Koçak, *Türk Vergi Sistemi*, Erzurum: Atatürk Üniversitesi Basımevi, 1994, s.24.

- Toplu Konut Fonu

1.1.10 Senyoraj Gelirleri

Senyoraj geliri, devletin para basma yolu ile elde ettiği bir gelir türüdür. Para basmanın maliyeti ile elde edilen gelir arasındaki net fark senyoraj geliridir.

1.2 Devletin Egemenlik Hakkına Dayanmaksızın Elde Ettiği Kamu Gelirleri

Burada devletin, bir zorlama olmadan, kişilerin kendi isteğine bağlı olarak, onlarla bir sözleşme imzalayarak gerçekleştirdiği veya uluslararası kuruluşlar ya da diğer devletlerden aldığı yardımlar ve borçlar yoluyla gelir sağlanması söz konusudur.

1.2.1 Emlak ve Teşebbüs Gelirleri

Devletin burada bir zorlaması ya da egemenlik hakkına dayanan bir gelir elde etmesi söz konusu değildir. Devlet de serbest piyasanın bir ögesidir, bir teşebbüs gibi davranarak gelir elde etmektedir.

1.2.2 Zorunlu Olmayan Borçlanma

Borçlanma cebir unsuruyla vergiye yaklaşmasına karşın, zorunlu olmayan borçlanmalar tam bir borç niteliğindedir. Ancak, devletin bazı durumlarda zorunlu olmayan borçlanmanın faiz haddini düşürmesi, yani Konversiyona başvurusu, ya da borcu vadesini değiştirmesi yani Konsolidasyona başvurusu da söz konusudur ki bu durum genelde uzun vadeli borçların vadesinin kısaltılması şeklinde karşımıza çıkar.¹¹ Bu şekilde zorunlu olmayan borçlanmanın daha sonradan devletin tek taraflı vade veya faizi değiştirmesi borçlanmanın zorunlu olma niteliğini zedelemektedir.

1.2.3 Devletlerarası Yardım

Burada sözü geçen devletlerarası yardımların özelliği, borçta olduğu gibi geri verilmelerinin söz konusu olmayışıdır. Biçimsel olarak başlangıçta borç şeklinde verilseler dahi bu borçlar sonradan genellikle hibeye dönüştürölmektedir.

¹¹ Akif Erginay, *Kamu Maliyesi*, 16. b. Ankara: Savaş Yayınları, 1998, s.38.

Devletlerarası yardımlar kamu gelirleri arasında yer almalarına kaşın; askeri, siyasal ve bazen de iktisadi amaçlarla gerçekleştirilmektedir. Devlet, genel siyasi gidiş karşısında izleyeceği dış hatta bazen iç politika ile bu yardımların tutarı ve devamlılığı konusunda bir derece kadar etkili olabilir. Politik faktörlere bağılı olarak değışebilen bu gelir türüne, devlet gelirleri arasında devamlılık tanımak oldukça güçtür.¹²

1.3 Vergiye İlişkin Temel Kavram ve Terimler

Vergi, birçok unsurun bir araya gelmesi sonucu oluşmaktadır. Vergiyi daha iyi anlayabilmemiz için onu oluşturan unsurları birbirinden ayırmak suretiyle inceleyerek, vergiyi daha anlaşılır bir hale getirmeye çalışalım.

1.3.1 Verginin Konusu (Mevzuu)

Verginin konusu, üzerine vergi konulan ve bu sebeple doğrudan ya da dolaylı bir şekilde verginin kaynağı olan iktisadi unsurdur. Bunu, kısaca verginin üzerinden alındığı şey olarak ifade edebiliriz. Bu şey çoğu kez bir iktisadi unsurdur ve verginin kaynağını oluşturur. Verginin konusu bir mal, bir hâsılâtın elde edilmesi, bir hizmet, bir sermaye, bir muamele, bir fiil, bir olay vb. olabilir. Kanun koyucu gerekli görürse o ana kadar vergi ile irtibatlandırılmamış bir unsur üzerinden de vergi olabilir. Bu durumda, o unsur da verginin konusuna girmiş olur.

Türk vergi mevzuatında Gelir Vergisinin konusu, gerçek kişilerin bir takvim yılında elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarı olarak belirtilmiştir. Emlak Vergisi'nin içinde yer alan bina vergisinin konusu, Türkiye sınırları içinde bulunan binalar; Arazi Vergisi'nin konusu, Türkiye sınırları içinde bulunan arazi veya arsalardır.

1.3.2 Verginin Matrahı

Verginin üzerinden hesaplandığı değer veya miktar olarak tanımlanabilir. Verginin konusunun, verginin alınmasına esas olacak değer ve de miktarının ne olduğunun, nasıl hesaplanacağını ve hangi işleme tabi tutulacağını yasalarla belirtilmesi gerekir.

¹² Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, 5.b.İstanbul: Filiz Yayınları,1993, s.56

Verginin konusu, üzerinde vergi alınan bir iktisadi unsur olduğu halde, vergi matrahı, vergi konusunun değeri ya da miktarıdır.

1.3.3 Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olay, vergi kanunlarının verginin doğumunu bağladıkları bir olayın gerçekleşmesi veya hukuki bir durumun oluşması olarak tanımlanabilir. Vergi kanunlarında, vergi ile ilgili düzenlemelere yer verilmiş olması, bir verginin doğumu açısından yeterli değildir. Verginin ortaya çıkabilmesi için, vergi konusu iktisadi unsur ya da işlemin, kanun koyucunun öngördüğü anlamda edinilmesi ya da gerçekleşmesine gerek vardır.¹³

1.3.4 Vergi Mükellefi

Mükellef vergi kanunları gereğince üzerine vergi borcu düşen kişidir. Vergiyi doğuran olay, mükellef ile vergi konusu arasında geçmektedir. Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu tereddüp eden gerçek veya tüzel kişi şekilde tanımlanmıştır.

Vergi mükellefi; kanuni mükellef ve aracı mükellef olmak üzere iki çeşittir. Kanuni mükellef, vergi kanunlarında yasa koyucunun mükellef olarak tanımladığı, adına vergi borcu düşen kişiyi belirtmektedir. Aracı mükellef, kanuni mükellef vergiyi ödedikten sonra, yansıma ve benzeri şekillerde vergiyi başkasına aktarmış ise kendisi aracı mükellef durumuna girecektir.

1.3.5 Vergi Sorumlusu

Başkasına ait vergi borcu dolayısıyla alacaklı vergi dairesine muhatap olan ve verginin ödenmesinden sorumlu olan kişiye vergi sorumlusu denilmektedir. Vergi sorumlusu mükellefe yapılan ödemelerden vergiyi kesmekte ve yasal süreler içerisinde ilgili vergi dairesine yatırmaktadır. Örnek olarak yanında eleman çalıştıran işveren bu kişilere yapacağı ödemelerden vergiyi kesmek ve vergi dairesine yatırmakla sorumlu tutulmuştur. Bu şekilde bir aracılık faaliyeti sonucunda ve vergi kaynaktan alındığında vergi kaybı son derece düşüktür.

¹³ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, 7.b.Ankara: Gazi Kitabevi, 1999, s.144.

1.3.6 Vergi Muafılığı ve İstisnası

Vergiye tabi bazı kişi ve vergi konularının vergi dışında bırakılmasına yönelik uygulamalardır. Sosyal, idari ve mali nedenlerle bu tip uygulamalara yer verilmektedir. Vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken kişi ya da kişi gruplarının aynı veya başka kanunlarla vergi dışı bırakılmasına, vergi muafiyeti denilmektedir. Vergi istisnası ise; vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konularının aynı veya başka kanunlarla kısmen ya da tamamen vergi dışı bırakılmasıdır. Muafiyet kişi yada kişi gruplarının vergi dışı bırakılması ile ilgili olmasına karşın, istisna vergi konularının vergi dışında bırakılmasına yöneliktir. Sosyal, ekonomik, kültürel, politik ve idari nedenlerle, devlet belirli sektörlerin gelişmesini isteyebilir; küçük çiftçi ve esnafa, el sanatları yapanlara, siyasal açıdan karşılıklı olarak diplomatlara tanınan vergi muafiyetine, bilimin ve sanatın gelişmesi için bu faaliyetlerden elde edilen kazançların, ihracatı artırmak için bu faaliyetlere bazı vergi indiriminin uygulanması da vergi istisnasına örnek olarak verilebilir.

Vergi adaletinin sağlanması ve korunması bakımından, çok dikkatli olunmasını gerektiren muafiyet ve istisna uygulamaları, aşırı ve gereksiz boyutlara ulaştığı takdirde, hem idare hem de mükellefler açısından olumsuz sonuçlarla karşılaşılmasına sebep olabilmektedir.

1.3.7 Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığı

Vergiden kaçınma, vergiyi doğuran olaya neden olunmaması suretiyle vergi yükünün dışında kalma çabası olarak ifade edilebilir. Vergi kanunları, vergi borcunun doğumunu kural olarak vergiyi doğuran olaya bağladıklarından, mükelleflerin bu olaya neden olmamaları, ya da kendileri için hukuki bir durumun gerçekleşmesine yol açmamaları halinde kendileri için bir vergi borcu ortaya çıkmayacaktır. Mükellefin, vergi kapsamı dışındaki kaynaklardan kazanç veya irat elde etmeye çalışması vergiden kaçınmaya yol açar. Vergiden kaçınmanın kanunlara aykırı herhangi bir yanı yoktur. Mükellef vergi kanunlarının boşluklarından yararlanarak, vergiyi doğuran olaya sebep olmamakta ve kendisi için vergi borcunun doğmasını engellemektedir.

Vergiden kaçınma ile vergi kaçakçılığı arasında pek fark gözükmemekle birlikte, dikkati çeken husus yasalara aykırılık yönünden ortaya çıkar. Her ikisi de amaçlana vergi hasılatını azaltmak sonucunu doğurmakla birlikte, vergiden kaçınmanın yasalara aykırı bir yanı olmamasına karşın, vergi kaçakçılığı yasalara aykırı bir nitelik taşır ve vergi suçu

oluşturur.

1.3.8 Verginin Maliyeti ve Vergi Harcamaları

Vergi maliyeti, bir vergi uygulaması dolayısıyla katlanması gereken açık ve saklı maliyet unsurlarından oluşur.

Verginin açık maliyeti; gelir idaresi örgütünün merkez ve taşra kuruluşlarının faaliyetlerini sürdürdüğü binaların yapımı, alımı, kiralama ve alternatif kullanım maliyeti, vergilendirmeyi ilgilendiren kararlar ve politikaların belirlenmesi ve ilgili işlemlerin uygulanmasında rol oynayan tüm personelin giderleri, vergi denetimi, demirbaş, mobilya, kırtasiye, temizlik, aydınlatma, ısıtma, arşivleme, istihbarat vb. giderlerden oluşmaktadır.

Verginin saklı maliyeti; mükelleflerin, vergi yükümlülüklerini yerine getirirken görüşlerine başvurdukları danışmanlara yaptıkları ödemeler, vergi ile ilgili işleri yürütmek üzere çalıştırılan personele yapılan ödemeler ve yargı aşamasına intikal etmiş davalar dolayısıyla katlanılan giderlerdir.

Vergi harcaması; vergi indirimleri, vergi imtiyazları ve öncelikleri nedeniyle toplanamayan kamu gelirini belirtmekte olup, bu harcamalar bir anlamda kamu harcaması niteliğindedir.

1.3.9 Vergi Matrahının Aşınması (Vergi Erozyonu)

Verginin yapısında bozulmaya yol açan, vergi hâsılatının aşınmasına neden olan, vergi harcamalarının artışı, vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınmanın büyümesidir. Vergi erozyonundaki artış karşısında, kamu gelirlerini sabit tutmak için, matrah üzerinden daha yüksek miktarda vergi oranı uygulanır. Çeşitli nedenlerle, vergi matrahından yapılan iktisadi ve sosyal indirimler ile mükellefin matrah dışı bıraktığı gelirler, vergide erozyon denilen matrah aşınması sonucunu yaratır.

1.3.10 Vergi Kapasitesi (Vergilenebilir Kapasite)

Toplumsal, kamu giderlerinin karşılanabilmesi bakımından vergiye dayanma gücünün sınırlarını ifade eden vergi kapasitesi, teorik olarak mükelleflerin kendileri ve ailelerinin yaşamlarını asgari düzeyde sürdürmeye yetecek finansal gücün üzerindeki kısmı yansıtmaktadır. Vergilenebilir kapasite, bir ülkenin üzerinde daha fazla vergi yükü

taşıyamayacağı sınırı ifade etmektedir.

1.3.11 Vergi Gayreti

Bir ülkede bulunduğu tahmin edilen vergi kapasitesi ile fiili vergi hâsılatı arasındaki oransal ilişki şeklinde ifade edilen vergi gayreti, mali yönetimin etkinliği ile yakından ilgilidir. Gerek mali mevzuat ve mali yargının etkinliği, gerekse mükelleflerin vergiye karşı duydukları tepkileri ve eğitim düzeyi vergi gayretini etkilemektedir.

Fiili Vergi Hasılatı

Vergi Gayreti = -----

Vergi Hasılatı

1.3.12 Mali Anestezi

Mali yükümlülüklerin, muhatapları tarafından farkına varılmadan yerine getirilmesini ifade etmektedir. Özellikle dolaylı vergiler fiyat içerisine gizlenmiş olmaları nedeniyle, kişilerin mal ve hizmeti satın alırken yaptıkları ödemelerin bir bölümünün vergi olduğunun farkına varamamaları ve böylece verginin, ödeyicisi tarafından açıkça hissedilmemesi, bunun en açık örneğidir.

1.3.13 Vergi Planlaması

Vergi planlaması, mikro (kişisel) vergi planlaması ve makro vergi planlaması olarak ikiye ayrılabilir.

Mikro (kişisel) vergi planlaması, bireysel nitelik taşımakta olup, mükelleflerin ve vergi sorumlularının iktisadi ve mali imkânları ile ödemeleri gereken vergi arasındaki ilişkiyi belirlemeleri, yasalara aykırı olmayan girişim ve uygulamalarıyla ödemeleri gereken vergi tutarını asgariye indirme çabalarıdır.

Makro vergi planlamasında, vergi planlamasına devlet açısından bakmamız gerekmektedir. Toplumun yaklaşımını, tavrı ve davranışlarını dikkate almak

suretiyle, Devletin duyduğu finansal ihtiyacın en uygun kaynaklardan, verginin konulma amaçlarına ve maksimum geliri sağlayacak şekilde vergi uygulamasının gerçekleştirilmesidir.

1.3.14 Verginin Amortismanı ve Kapitalizasyonu

Gelir getiren menkul ve gayrimenkul sermaye unsurlarına ve dayanıklı tüketim malları üzerine konulan vergi dolayısıyla, vergilendirilen malın değerinin, o günkü piyasada geçerli faiz oranının karşılığı olan miktarda azalmasına verginin amortismanı denir.

Verginin kapitalizasyonu ise, menkul ve gayrimenkul sermaye unsurları ve dayanıklı tüketim mallarının vergiden kısmen veya tamamen vergi dışı bırakılması sonucu bu malın değerinde meydana gelen artıştır.

Örneğin; bir yıllık dönem içerisinde 10 milyar TL’lik irat sağlayan bir gayrimenkul, piyasada geçerli olan faiz oranı %10 ve bu gayrimenkule uygulanan vergi oranı %20 ise, vergi öncesi söz konusu gayrimenkulümüzün sermaye değeri;

$$\begin{array}{rcl} \text{Yıllık irat} & 10.000.000.000 & \\ \text{Sermaye değeri} & = \frac{\text{Yıllık irat}}{\text{Faiz oranı}} & = \frac{10.000.000.000}{0,10} \end{array}$$

Sermaye değeri = 100.000.000.000-TL olacaktır. Vergi sonrası irat dikkate alındığında, net getiri üzerinden sermaye değeri ise (10.000.000.000 x %20 vergi =) 2.000.000.000-TL vergi göz önünde tutularak, 10.000.000.000 – 2.000.000.000 = 8.000.000.000 / %10 = 80.000.000.000-TL olarak hesaplanacaktır. Söz konusu gayrimenkulün satışı durumunda alıcının 80.000.000.000-TL ödemek suretiyle gayrimenkulü alması halinde, ileride ödenmesi söz konusu vergiyi amorti etmiş olacaktır.

Verginin kapitalizasyonunu ise, yukarıda özetlenmeye çalışılan durumun tersidir. Gayrimenkul, vergi sonrası 8.000.000.000-TL irat karşılığı cari faiz oranına göre 8.000.000.000-TL lik bir değere sahip iken, verginin kaldırılması yada söz konusu iratların vergiden istisna tutulması sonucu elde edilen net irat 10.000.000.000-TL olacaktır. Bu da cari faiz oranına göre 10.000.000.000 / %10 = 100.000.000.000-TL olacaktır.

1.3.15 Verginin Dönüştürülmesi

Vergi öncesi duruma kıyasla maliyetinin yükseldiğini ve safi kazancının düştüğünü gören bir kısım girişimcilerin ödedikleri vergiyi telafi edebilmek amacıyla, bazı işlemler sonucunda konulan verginin yükü mükellefler açısından ortadan kaldırılmış olmaktadır. Mükellefin vergiyi ödemekle birlikte, üretim işlemlerini rasyonelleştirmek, çalışma düzenini yoğunlaştırmak veya daha uzun bir süre çalışmak suretiyle verginin ücret üzerindeki etkisini olanaklar ölçüsünde gidermeye çalışmasıdır.

1.4 Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Nitelikleri

Vergilerin sınıflandırılmasında kullanılan kriterlerden biri de, verginin dolaysız veya dolaylı oluşudur. Vergilendirmede temel olarak gelirin elde edilmesi veya harcanması esas alınmakta ve bu ayrıma göre de dolaylı ve dolaysız vergilerin sınıflandırması ortaya çıkmaktadır.¹⁴

Dolaylı vergilerin anonim bir nitelik taşımasına ve ilgili bulunduğu konuların kimler tarafından sahiplenileceği başlangıçta bilinmemesine karşın, dolaysız vergilerde durum farklıdır ve vergi konusu ile yükümlüsü arasında ilişki kurulması olasılığı vardır. Vergiyi doğuran olaya neden olmamak, vergi konusu iktisadi unsuru almamak suretiyle dolaylı vergilerden kaçınmak olanağı bulunduğu halde, bu olanak dolaysız vergiler açısından çok sınırlıdır. Gelir Vergisi, dolaysız vergilere örnek olarak gösterilirken, dolaylı vergilerin en önemlilerinden biri Katma Değer Vergisidir.

Dolaylı vergiler alanında adaletin gerçekleşmesi son derece güçtür. Kanun koyucu temel ihtiyaç maddelerini vergi dışı bırakıp, vergiye tabi malları değişik kategorilere ayırıp her birine farklı oranlar uygulayarak söz konusu olumsuzlukları kısmen giderebilir.¹⁵

Dolaysız ve dolaylı vergilerin belirlenmesi ile ilgili olarak yukarıda yapılan açıklamalar sırasında da belirtildiği üzere vergi mükellefiyle vergi ödeyicisi aynı ise vergi dolaysız, mükellef ile vergiyi yüklenenin farklı olması halinde ise vergi dolaylı bir vergi özelliği taşır. Bu ölçüden hareketle dolaysız vergilerin mükelleflerinin, nihai yüklenicilerinin kim olduğu, dolaylı vergilere kıyasla daha iyi bir biçimde, önceden bilinebilmektedir.

¹⁴ Galip Çelik, *Servet ve Harcama Vergileri*, 1.basım, Ankara: Seçkin Yayınevi, 1995, s.333.

¹⁵ Arif Nemli, *Kamu Maliyesine Giriş*, 2.b.:İstanbul, Filiz Kitabevi, 184, s.111.

Yansımanın kısmen veya hiç gerçekleşmemesi, verginin mahiyetine ve piyasa şartlarına bağlıdır.¹⁶

Dolaysız vergiler, vergi matrahı itibariyle dayanıklı bir yapı gösterirler. Verginin yasaların belirttiği mükelleflerden ada yazılı olarak alınması ve yükümlülüğün yerine getirilmemesi halinde, yaptırım kullanılarak tahsilâtın yapılabilmesi dolaysız vergilerin en önemli özelliğidir. Vergi ödeme gücüne daha uygun yapıya sahip olan dolaysız vergiler ise daha olumlu niteliklere sahiptir. Vergi matrahının ekonomik koşullara uyum göstermesi olanağı dolaysız vergilerde daha fazladır.

Veri ödeme gücünün dikkate alınabilmesi bakımından dolaysız vergiler, uygun sayılabilecek niteliklere sahiptirler. Mükellefin kişisel ve ailevi durumu göz önünde bulundurularak, bu vergilerin şahsileştirilmesi durumuna gidilmektedir. Aynı husus dolaylı vergiler için söylemek mümkün değildir. Çünkü dolaylı vergilerde ilgili bulunduğu vergi konularının kimler tarafından sahiplenileceği önceden belli değildir. Dolaylı vergiler, genellikle anonim bir nitelik taşırlar. Vergi ödeme gücü bulunan veya bulunmayan, az ya da fazla olan kişilerden, kimlerin bu vergilerin muhatabı olacağı önceden kestirilemez. Dolaysız vergilerde; vergi matrahının büyüklüğüne, mükellefin kişisel ve ailevi durumuna ve vergi konusunun vergiye dayanma gücüne göre farklı uygulamalar yapmak suretiyle daha adaletli bir vergi uygulaması sağlanabilir. Dolaysız vergilerin vergi ödeme gücünü doğrudan dikkate alınmasına karşın, dolaylı vergiler ile bu durum dolambaçlı bir şekilde sağlanmaya çalışılır. Ayrıca; dolaylı vergiler vergi eşitliğine ters bir yapı gösterirler. Vergi yüklenicisinin, vergiye dayanma gücünün bulunup bulunmadığının dikkate alınmaksızın vergi yükünün altında kalması, dolaylı vergilerin en önemli sakıncalarındandır. Vergi konularının ve oranının zarurilik ve lükslük niteliklerine göre farklı vergilendirmeye tabi tutularak mükelleflerin vergi ödeme güçlerini dikkate almak olanağı vardır şeklindeki görüşler ileri sürülse de, uygulama açısından bunun pek gerçekleşme olanağı yoktur.

Dolaysız vergilerin vergi adaletine daha uygun olmasının yanı sıra, artan oranlı vergi tarifelerinin, ayırma ilkesinin, indirimlerin, muafık ve istisnaların uygulanmasına elverişli olması, bu vergileri ekonomik ve sosyal etkileri itibariyle daha çekici hale getirmektedir. Özellikle gelir vergilerinde uygulanan artan oranlı vergi tarifeleri, ekonomi üzerinde otomatik

¹⁶ Erdoğan Öner, *Kamu Maliyesi I Kamu Harcamaları ve Kamu Gelirleri*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Yayın No:1986/282, s.96.

denge faktörü (otomatik stabilizatör) niteliğinde olması, yani, gelirdeki değişime bağlı olarak gelirden alınan vergi kısımlarının da kendiliğinden azalıp yükselmesi sonucu satın alma gücünün etkilenmesi örnek olarak gösterilebilir.

Etkin bir vergi idaresi, açık ve anlaşılabilir, kolaylıkla uygulanabilir bir vergi mevzuatı ve düzenli bir şekilde işleyen vergi yargısı sonucunu doğurmaktadır. Etkin bir maliye politikasının olmaması halinde ise dolaysız vergilerle ilgili olarak başarısızlıkla karşılaşılması söz konusu olabilir.

Dolaylı vergiler yoluyla, kişilerin tüketim kalıpları ve tercihleri üzerinde etkili olmak olanağı vardır. Buna bağlı olarak; toplum tarafımdan tüketilmesi arzulanmayan iktisadi unsurlar vergi kapsamına alınabilir. Dolaylı vergilerin mükellefler üzerindeki olumsuz psikolojik etkisi daha fazla olduğu halde, dolaylı vergilerde mükellef, daha önceden bahsettiğimiz mali anestezi sebebiyle, vergini farkına varamamaktadır. Dolaylı vergiler hizmetin içine gizlendiğinden, mükellef, malın veya hizmetin bedelini ödüyormuş gibi düşünerek vergi ödediğini hissetmez.

Tablo 1

Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Gelişim Süreci

Yıl	Dolaylı Vergi / Toplam Vergi (%)	Dolaysız Vergi / Toplam Vergi (%)
1980	37	63
1990	48	52
1999	55	45
2000	60	40
2002	66	34
2003	67	33
2004	71	29
2005*	72	28

Kaynak: <http://www.muhasabat.gov.tr/mbulten/T3-1-10> (12.10.2005)

* Kasım 2005 tarihi itibarıyla

1.5 Verginin Yansıması

Vergi, her zaman konulduğu yerde kanun koyucunun mükellef olarak belirttiği kişiler üzerinde kalmayabilmekte, vergiyi ödeyen kişi onu başkalarına devredebilmektedir.

Kişinin geliri büyüdükçe tükettiği mal ve hizmetler üzerinden ödediği verginin gelire oranı küçülmektedir.¹⁷ Ekonomik koşulların uygun olduğu dönemlerde ve ürünün niteliklerine göre mükellef, ödediği vergiyi fiyat mekanizması içerisinde başkalarına aktarmak suretiyle vergi yükünden kurtulmakta olup, bu durum yasa koyucunun öyle amaçlanmasından ya da uygulamadan da kaynaklanabilmektedir. Gayrimenkulleri dolayısıyla vergi ödemek durumunda kalan veya aylığından vergi kesilen kişi, verginin kim tarafından ödendiğini çok iyi bilmekte, fakat dolaylı vergilerde verginin etkisi veya yansıma nedeniyle vergiyi kimin ödediği açıkça bilinmemektedir. Bununla birlikte, verginin yansıması sürekli olmamakta, vergi bazı kişiler üzerinde kalmaktadır. Buna verginin yerleşmesi denmektedir. Tüketim

¹⁷ Mualla Öncel ve Nami Çağan, *Bankacılar İçin Mali Hukuk Bilgisi*, Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2000, s.14.

maddelerinden, muamelelerden ve katma değer üzerinden alınan tüketim vergilerinde vergi, alınan mal ve hizmetin fiyatına dâhildir.¹⁸

Yansımanın kısmen veya tamamen gerçekleşmesi veya hiç gerçekleşmemesi, verginin mahiyetine ve piyasa şartlarına bağlıdır. Bu nedenle yansıma derecesi sınıflandırma kriteri olarak ilk anda cazip gibi görünmesine karşın, yeterli bir ölçü değildir.¹⁹

Yansıma olayı çeşitli bakış açılarına göre ayırma tabi tutulmaktadır. Yansımanın yönü, yansıma dayanağı ve boyutu gibi kriterler, bu bakımdan dikkate alınan ölçülerdir.

1.5.1 İleriye Doğru Yansıma - Geriye Doğru Yansıma

Ekonomik koşullara, ürünün niteliklerine ve arz ve talep esnekliğine bağlı olarak verginin ileriye ya da geriye doğru yansıması olanağı vardır. Verginin yüksek fiyat içerisinde tüketicilere transferine “ileriye doğru yansıma”, verginin üretim faktörlerine doğru transferine ise “geriye doğru yansıma” denilmektedir. Yansımanın yönüne göre vergi, ya tüketiciler üzerine veya ürünün meydana getirilmesinde yararlanan üretim faktörlerinin sahipleri üzerine yerleşmektedir.

Fiyat mekanizması içinde ileriye doğru yansıma olabilmesi için, arz ve talep koşullarının uygunluğu ile mal ve hizmetin serbestçe değişimi önemlidir. Tüketicinin fiyat farklarını kabul etmemesi, pazarlık ve benzeri yollarla vergi yükünü satıcıya doğru çevirmesi de söz konusu olabilir.

1.5.2 Kanuni Yansıma - Fiili Yansıma

Verginin yansıması, yasa koyucunun amacına uygun bir şekilde ortaya koymasından kaynaklanabileceği gibi uygulamadan da kaynaklanabilir. Yasa koyucu vergilerle ilgili yasal düzenlemeleri yaparken, uygulamaya konulması söz konusu olan verginin, mükellefi tarafından, diğer kişilere aktarılması uygun görülebilir ve bunu gerçekleştirecek nitelikte düzenlemeler yapılabilir. Uygulamada kanuni yansıma olarak adlandırılan söz konusu yansıma biçimine özellikle dolaylı vergiler için rastlanılmaktadır.

¹⁸ Aykut Herakman, *Kamu Maliyesi (Gelir Vergisi Kuramı)*, Cilt II, Ankara: Sevinç Matbaası, 1989, s.102.

¹⁹ Erdoğan Öner, *Kamu Maliyesi kamu Harcamaları ve Kamu Gelirleri, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu*, Yayın No: 1986/282, s.96.

Fiili yansıma ise, ekonomik işlemlerden yararlanmak suretiyle mükellefin vergi yükünü, yasa koyucunun amaçlanmış olmamasına karşın başka kişilere devretmesidir. Bina vergisinde amaç bina sahibinin vergilendirilmesi olduğu halde, bina sahibinin kirayı artırmak suretiyle, ödediği vergiyi kiracıya devretmesi buna örnek olarak gösterilebilir. Fiili yansıma verginin niteliklerine, çeşidine, piyasanın durumuna ve tarafların davranışlarına sıkı sıkıya bağlıdır. Ekonominin canlı, ürüne olan talebin arza kıyasla fazla olduğu dönemlerde, fiili yansıma daha kolay gerçekleşir.

1.5.3 Sınırlı Yansıma - Sınırsız Yansıma

Sınırlı yansıma, yansımanın belirli bir yönde olacağını ve belirli iktisadi unsurlar ya da kişiler üzerinden toplanacağını, yansıma sonucu verginin yayılmasından söz edilemeyeceğini ifade etmektedir. Konulan verginin belli kişiler üzerinde kalacağını, yansımanın belirli kişiler üzerinde kalacağını belirtir.

Sınırsız yansıma, konulan vergiyi sırttan sırta yüklenmek, transfer edilmek suretiyle vergi yükünün tüm topluma yayılacağını ve hissedilmeyecek hale gelmesini ifade etmektedir.

1.5.4 Biçimsel Yansıma - Efektif Yansıma

Biçimsel ya da şekli yansıma; vergiyi kimin ödediği sorusunu cevaplamayı amaçlamaktadır. Biçimsel olarak, gelir vergisi geliri elde eden üzerinde, sigara ya da tütünde alınan vergi ise bunu satın alan üzerindedir.

Efektif yansıma, ya da verginin yansımasının fiili etkileri açısından konu incelendiğinde mükellefin vergiye karşı reaksiyonu ve bunun sonuçları önem taşımaktadır. Efektif yansıma, bu verginin tüketim, tasarruf, yatırım ile üretim faktörlerinin etkilerini araştırmayı amaçlar. Efektif yansımada vergi konulmasının bütün etki ve sonuçlarının araştırılması, vergiden önceki ve vergiden sonraki iki durumun karşılaştırılmasının yapılması gerekmektedir.

1.5.5 Mutlak Yansıma - Diferansiyel Yansıma

Mutlak yansıma, belirli bir vergideki artışın gelir dağılımı üzerindeki etkisini ifade etmekte, Devlet harcamalarında ve diğer vergilerde herhangi bir değişiklik olmadığı durumda, bir vergide yapılan değişikliğin, enflasyon ve istihdam üzerindeki etkilerini analiz için kullanılmaktadır.

Diferansiyel yansıma, kamu harcamaları sabit varsayıldığında, belli bir vergi ile verginin değiştirilmesi halinde, gelir dağılımında meydana gelen değişmedir. Diferansiyel vergi yansımasında; bir verginin yerine, aynı tutarda gelir yaratacak bir başka verginin konulması ve kamu harcamalarının aynı kalması durumunda yaratacağı etkilerin incelenmesini öngörülmektedir.

1.6 Vergi Tarifeleri

Uygulanacak verginin belirlenmesi için matraha uygulanacak oran veya ölçüler olarak tanımlanabilir. Vergi adaletinin gerçekleştirilmesi yanında, verginin sosyo- ekonomik fonksiyonları bakımından vergi tarifelerinin nasıl düzenlenmesi gerektiği sorunu önem taşımaktadır.

1.6.1 Tevzii Vergiler (Dağıtma Vergileri) ve Nisbi Vergiler (Düz Oranlı Vergiler)

Tevzi vergilerin esası, elde edilmek istenen vergi hasılatının global tutar olarak önceden saptanması, sonrada bu tutarın yükümlülükler arasında bölüştürülmesidir. Tevzii vergilerin temel özelliklerini şu iki noktada toplamak mümkündür: bu vergilerin yıl sonunda sağlayacakları hasılat belirli olduğundan, bu tür vergilerde matrah değişmelerinin vergi hasılatını etkilemesine imkan yoktur. Çünkü hasılat önceden saptanmıştır. Bu sebeple tevzii vergiler esnek değildir. Aynı zamanda, tevzii vergiler vergi adaletine de uygun vergiler değildir.

1.6.2 Sabit Miktarlı Vergiler

Vergi tutarı, matraha bakılmaksızın önceden saptanmışsa, matrah büyüdükçe, vergi oranı da giderek azalır. Miktarı sabit olan verginin oranının, gelirin artmasıyla ters orantılı olarak azalmasına verginin regression'u adı verilir. Sabit miktarlı vergilerin tipik örneği baş vergileridir. Bu tür vergilerde kişi başına salınan vergi tutarı sabittir ve bu tutar kişinin gelirin oranlandığında yüksek gelirli için düşük oranda olur iken, düşük gelirli kişilerde ise oran olarak yüksek çıkacaktır. Örneğin, 100 TL'lik bir baş vergisi konduğunda, geliri 500 TL olan bir şahıs için vergi oranı %20'ye isabet ederken, geliri 1.000 TL olan şahıs için ise vergi oranı % 10 olmaktadır. Bu sebeple bu tür vergilere tersine artan oranlı vergiler de denilmektedir.

KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergiler, tersine artan oranlı vergilerdir. Alt gelir grubundaki tüketicilerin marjinal tüketim eğilimi, üst gelir grubundaki tüketicilere göre daha yüksek olduğundan tüketim vergilerinin oranı düşük gelir grubundaki tüketicileri daha fazla olumsuz etkilemektedir.²⁰

1.6.3 Eşit (Tek - Düz) Oranlı Vergi Tarifeleri

Vergi matrahındaki değişmelere karşın, vergi oranının aynı kalmasına eşit oranlılık denilmektedir. Sabit oranlı yada tek oranlı vergiler de denilen bu uygulama vergi matrahı ne olursa olsun uygulanan vergi oranının değişmeyeceğini belirtmektedir. Eşit oranlı vergiler adil gözükmeyle birlikte, gerçekte mükelleflerin vergi ödeme güçlerindeki farklılıkları dikkate almadıklarından vergi adaletine yeterince hizmet edememektedirler.

1.6.4 Artan Oranlı Vergi Tarifeleri

Vergi matrahındaki artma ve azalmasına bağlı olarak, vergi oranının da aynı doğrultuda artması veya azalmasını içeren tarifelerdir. Vergi matrahı yükseldiğinde, efektif ortalama vergi oranı (toplam matrah üzerinden hesaplanan vergi) de yükseliyorsa vergi artan oranlı kabul edilir. Artan oranlı vergilerin özellikle subjektif dolaysız vergiler kategorisinde yer alan gelir ve servet vergilerine uygulanabildiğini de belirtmek gerekir.

Aşağıda başlıca örnekleri ele alınan artan oranlı vergilerin çeşitli şekilleri vardır.

1.6.4.1 Basit ve Dilimli Artan Oranlılık

Basit artan oranlı tarifelere, adi artan oranlı da denilmektedir. Bu tür vergilerin özelliği, vergilendirilecek matrahın giderek artan dilimlere ayrılması ve dilimlerin her birinin tamamına daha önceki dilimleri de içine almak kaydıyla, o dilim için öngörülen vergi oranının uygulanmasıdır

Bir örnekle açıklamak gerekirse;

²⁰ Orhan Şener, *Kamu Ekonomisi*, 6. Basım, İstanbul:Alkım Kitapevi, 1998, s.265.

Vergi Matrahı	Vergi Oranı (%)
0 - 1.000 liraya kadar	0
1.001 - 5.000 liraya kadar	10
5.001 - 10.000 liraya kadar	20
10.001 - 20.000 liraya kadar	30
20.001 – 30.000 liraya kadar	40
30.001 – 40.000 liraya kadar	50

Görüldüğü gibi matrah büyüdükçe vergi oranı da artmaktadır. Ancak bu tür artan oranlı uygulamada haksızlık söz konusu olmaktadır. Çünkü 5.000 TL geliri olan bir yükümlü % 10 üzerinden 500 TL vergi verecek ve eline 4.500 TL kalacaktır. Bir başka mükellefin ise, 5.200 TL gelir elde ettiğini varsayarsak % 20 orana tabi olacak ve 1.040 TL vergi ödeyecek ve eline 4.160 TL kalacaktır. Matrahtaki küçük farklar için tüm vergi oranının birden yükselmesine vergicilikte “sert köşe” veya “basamak” gibi isimler verilmektedir.

Dilimli artan oranlı uygulamada, vergi matrahı dilimlere ayrılmakta ve artan oranlı tarifedeki oranlardan her biri sadece karşılık geldiği dilime uygulanmaktadır. Yukarıda basit artan oranlılık için verdiğimiz örneği dilim usulüne uygularsak durum aşağıdaki gibi olacaktır;

Vergi Matrahı	Vergi Oranı (%)
İlk 1.000 lira için	0
Sonra gelen 5.000 lira için	10
Sonra gelen 5.000 lira için	20
Sonra gelen 10.000 lira için	30
Sonra gelen 10.000 lira için	40
Sonra gelen 10.000 lira için	50

Yukarıdaki vergi tarifesine göre 21.000 liralık matrahın vergi hesaplaması aşağıdaki gibidir;

Gelir dilimleri	Vergi oranı (%)	Dilim vergisi	Kümülatif vergi
1.000	0	0	0
5.000	10	500	500
5.000	20	1.000	1.500
10.000	30	3.000	4.500

Basit artan oranlılıkta 21.000 TL gelir elde eden kişinin 6.300 TL vergi ödemesi gerekmektedir. Dilim usulünde ise bu kişi, 4.500 TL vergi ödeyecektir. Basit artan oranlı uygulamanın bu gayri adil yapısı sebebiyle de, Türk Gelir Vergisi Sisteminde tarifeler dilim usulüne göre düzenlenmiştir.

1.6.4.2 Açık ve Gizli Artan Oranlılık

Artan oranlılık genellikle basit ve dilimli usule ilişkin tablolarda açıkça görülür. Bu tür tarifelere açık artan oranlı tarifeler adı verilmektedir. Bazen de dış görünüş itibarıyla nisbi olan bir vergi bir takım indirim ilave vb. işlemler sonunda artan hale gelebilir. Bu gibi durumlarda artan oranlılık gizli kalmış olduğundan bu tür vergilere gizli artan oranlı vergiler adı verilir.

Bir örnekle açıklamak gerekirse;

Esas Matrah	İndirim	Oranın Uygulanacağı Matrah	Oran % 10	Vergi	Esas Matraha Nazaran Oran
5.000	3.000	2.000	10	200	4
10.000	3.000	7.000	10	700	7
20.000	3.000	17.000	10	1.700	8,5
30.000	3.000	27.000	10	2.700	9
40.000	3.000	37.000	10	3.700	9,25

1.6.5 Azalan Oranlı (Mütedenni) Vergiler

Bu tür vergiler matrah arttıkça vergi oranının azaldığı vergilerdir. Günümüzde pek uygulama alanı kalmayan bu tür vergiler, genelde az gelişmiş ülkelerde sermaye birikimi sağlanması için uygulanmıştır. Burada amaç, yüksek matrahlardan daha az vergi almak suretiyle, özel teşebbüsün elindeki sermayeyi artırmak ve bu sermayenin yatırımlara yönelmesini sağlamaktır. Bu vergi tarifesi türü, vergi ödemede adaletsizliklere de sebep olmaktadır.

2. VERGİ ve MALİYE POLİTİKALARININ EKONOMİK BÜYÜME AÇISINDAN ETKİNLİĞİ

2.1 İstikrar Sağlayıcı Maliye Politikaları Uygulamasında Vergiler

Bu bölümde durgunluk, enflasyon, otomatik istikrar sağlayıcılar, iktisadi gelişme ve vergi politikası, toplam tasarruf düzeyi üzerinde vergi politikalarının etkisi, kaynak dağılımı üzerinde vergi politikalarının etkisi gibi konulara yer verilecektir.

2.1.1 Durgunluğu Giderici Maliye Politikası Uygulamasında Vergiler

Bilindiği üzere, klasik iktisat politikasının gelir teorisine göre, kısa dönemde üretim kapasitesi sabittir. Üretim kapasitesinin değişme gösteremeyeceği bir durumda, üretim veya reel ulusal gelir düzeyini, bu kapasitenin kullanımı belirlemektedir. Dolayısı ile, toplam talebin yapısı ve düzeyi, üretim kapasitesini belirleyen temel etken olmaktadır. Eğer bir ülkede toplam talep düzeyini belirlediği üretim kapasitesi eksik kullanımda ise, yani kapasite kullanımı tam değilse, o ülkede reel ulusal gelir eksik istihdamda gerçekleşir ve durgunluk yaşanır.

Durgunluğu oluşturan sebepleri temel olarak üç başlıkta şu şekilde sayabiliriz;

- 1) Tam istihdam düzeyinde gerçekleşecek olan tasarruf hacmi ile yatırım harcamaları arasında gerekli olan eşitliğin sağlanamaması,
- 2) Dış talepteki değişmeler (ihraç mallarına olan talebin azalması durumu),
- 3) İç talebin, özellikle tüketim mallarına olan iç talebin azalması,

Bu çerçevede, durgunluğu giderici maliye politikası aracı olarak vergiler, indirim yapılmak ve azaltılmak sureti ile toplam talebin arttırılması ve dolayısı ile harcama düzeyinin yükseltilmesi için kullanılmaktadırlar. Kullanılacak vergilerin iktisadi olaylar ve kararlar üzerinde ne şekilde etkilerinin olacağı ve ne tür değişmelere yol açacağının bilinmesi ise önem taşımaktadır. Çünkü vergilerde yapılacak bir azalma, sadece toplam harcama düzeyini yükseltmekle kalmayacak aynı zamanda yatırımları ve gelir dağılımını değiştirici yönde

etkilerde bulunacaktır.²¹ Vergilerin istikrar sağlamak amacıyla bu çerçevede kullanılmasını Gelir ve Kurumlar Vergisi ile Tüketim Vergilerinin ortaya çıkardıkları etkilerin farklı olması nedeniyle iki başlık altında incelemek gerekmektedir.

2.1.1.1 Durgunluğu Giderici Maliye Politikası Uygulamasında Gelir Ve Kurumlar Vergisinin Etkileri

Gelir vergilerinde, vergi kapsamının genişliği oranında yapılacak olan bir indirim kişilerin harcanabilir gelirlerini yükseltecektir. Eğer söz konusu talebin gelir esnekliği fiyat esnekliğinden yüksek ise, bir şekilde ortaya çıkan gelir artışının, talebi etkilemesi daha yüksek ve hissedilir olacaktır. Bu anlamda marjinal tüketim eğilimi yüksek olan düşük gelir gruplarının vergilerinde indirimle gidilmesi ise toplam talebi artırmak bakımından uygulamada daha etkili olacaktır.²²

Gelişmiş ülkelerde önemli bir gelir kaynağı olan kurumlar vergisi oranlarında yapılacak bir indirimin toplam talep üzerindeki etkisi, bu verginin kime yansıdığı hakkında kabul edilecek hipoteze bağlıdır. Eğer verginin fiyatlar yolu ile tüketiciye yansımadağı ve firma karlarından ödendiğı kabul edilirse, vergi indiriminin etkisi, yüksek gelir gruplarının ödediğı gelir vergisi oranlarının düşürölmesinden veya firmalara gelir transfer edilmesinden farklı olmayacaktır. Bu durumda dağıtılan karlar veya firma içi tasarruflar artacaktır.²³ Daha evvel de belirtildiğı gibi, yüksek gelirlilerin harcanabilir gelirlerinin artması, tüketim harcamalarında önemli bir artışa sebep olmadığı gibi, bir durgunluk döneminde tasarrufların artması üretimi ve yeni yatırımları teşvik etmektedir. Eğer vergi oranları indirilmeyip, örneğın amortisman indirimleri gibi diğér indirimler artırılırsa, yeni yatırımın maliyeti düşeceğinden, yatırımları teşvik edici marjinal bir etki meydana gelebilecektir.²⁴

²¹ Meşhure Koçak, *Türk Vergi Sistemi*, Erzurum: Atatürk Üniversitesi Basımevi, 1994, s.45.

²² Zeynel Dinler, *İktisada Giriş*, 3. Basım, Bursa:Ekin Kitabevi Yayınları, 1997, s.93.

²³ Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, 5.b.İstanbul: Filiz Yayınları,1993, s.113

²⁴ Sevim Görgün, *Maliye Politikası*, Beta Yayınları, s.77.

2.1.1.1.2 Durgunluğu Giderici Maliye Politikası Uygulamasında Tüketim Vergilerinin Etkileri

Durgunluğu giderici maliye politikasında kullanılan vergilerin en etkili, özellikle yaygın olan harcama vergilerinin oranlarının azaltılmasıdır. Bu şekilde yapılacak bir indirim, gelir ve kurumlar vergisinde yapılacak indirimden daha etkili olacaktır. Çünkü kişilerin mal ve hizmetlerin fiyatlarının düşmesi sonucu, hem reel gelirleri yükselmekte, hem de söz konusu mal ve hizmetlere olan talep uyarılmak sureti ile tüketim teşvik edilmektedir. Özellikle fiyat esnekliği yüksek ve tüketimi yaygın olan mal ve hizmetlerde yapılacak vergi indirimi, toplam talep üzerinde genişletici bir etki yaratacaktır. Diğer yönüyle de toplumun geniş kesimlerinin kullandığı mal ve hizmetler üzerinde yapılacak bu indirimler, gelir dağılımını düzeltici yönde etkiler ortaya çıkaracaktır.

2.1.2 Enflasyonu Giderici Maliye Politikası Uygulamasında Vergiler

Fiyatlar genel düzeyinde sürekli bir yükselme olarak tanımlanan enflasyon çeşitleri, kendilerini oluşturan ortak noktalar itibarı ile üç başlık halinde toplanabilirler; talep enflasyonu, maliyet enflasyonu ve yapısal enflasyon.

İstikrar sağlayıcı maliye politikası bu üç enflasyon tipinden ancak birincisini giderici unsurlar içermektedir. Keynesci maliye politikasının araçlarının etkileri doğrudan harcamalar ve toplam talep üzerinde oluşmaktadır. Eğer fiyat artışının temel sebebi, toplam talepteki otonom bir artış ise, devlet, vergileri artırarak veya kamu harcamalarını kısarak enflasyonist baskıyı giderir.²⁵ Fakat fiyat artışlarının temel sebebi maliyet artışı ve üretim yapısı ile talep yapısı arasında bir dengesizlik ise, bu iki durum bir talep enflasyonunu uyarsa dahi, enflasyonu meydana getiren sebebi ortadan kaldırmadığı için toplam talebin azaltılması, fiyat artışlarını frenlemekte yeterli olmayacaktır. İstikrar sağlayıcı maliye politikası, maliyet enflasyonunu frenlemede, yapısal enflasyonu gidermekten daha etkili olabilmektedir. Eğer kamu harcamalarında önemli bir kısıntı yapılır veya vergiler büyük ölçüde arttırılır ise, maliyet enflasyonu da frenlenebilmektedir. Ancak, bu kuvvetli tedbirler toplam talepte önemli bir azalma meydana getireceğinden işsizlik artacak, karlar azalacak ve büyüme hızı düşecektir. Bu durum sonrasında da, ekonomide bir aksaklık giderilirken, bir diğeri yaratılmış olunacaktır. Daha ziyade gelişen ekonomilerde meydana gelen yapısal enflasyonu gidermekte

²⁵ Zeynel Dinler, *İktisada Giriş*, 3. Basım, Bursa:Ekin Kitabevi Yayınları, 1997. s.127.

dengeye getirici maliye politikası hiç etkili olmamaktadır. Yapılması gereken, toplam talebi azaltmak değil, kısa vadede talep yapısını üretim yapısına uyacak şekilde ayarlamak; uzun vadede ise, üretim yapısını talep yapısına göre değiştirmektir. Makro tedbirler değil, ayrımcı mikro tedbirler kullanan bir maliye politikası, bu bakımdan yararlı olabilecektir. Özel tüketim vergileri ile darboğaz yaratan mallara olan talebi azaltmak veya mali yardımlarla bunların üretimini arttırmak bu duruma örnek teşkil etmektedir.²⁶

Enflasyonist koşullarda, toplam talebin bütçe fazlası yaratılması yoluyla dengeye getirilmesi amaçlandığından, kamu harcamaları politikasında yapılacak kısıtlamaların yanı sıra vergilerde de mevcut duruma göre bir yükseltme yapılmak suretiyle, toplam talebin düşürülmesine çalışılmaktadır. Vergi artışları sonucu ortaya çıkan toplam talebi kısıtlayıcı etki, doğrudan kaynak kullanan kamu harcamalarının kısıtlanması sonucu ortaya çıkacak olan etkiden daha az olacaktır.²⁷ Çünkü vergilerde yapılacak olan artırım, kişilerin harcanabilir gelir düzeyini etkilemekte, marjinal tüketim eğilimi oranında ise, bunun toplam talebe olan yansıması beklenmektedir. Ayrıca, kişiler vergilerin artırılması sonucu ortaya çıkan duruma, tasarruflarını kullanmak suretiyle de tepki verebilirler. Kaynak kullanan kamu harcamalarında yapılacak kesinti ise doğrudan mal ve hizmetlere olan talebi düşüreceği için, birincil etkiye sahiptir.

Bu bölümde, bir önceki politikaya benzer şekilde, vergi politikasının istikrarı sağlamak amacıyla enflasyonist koşullarda uygulanması, gelir ve kurumlar vergisi ile tüketim vergileri başlığı altında ayrı ayrı incelenecektir.

2.1.2.1 Enflasyonu Giderici Maliye Politikası Uygulamasında Gelir Ve Kurumlar Vergisinin Etkisi

Gelir üzerinden alınan vergilerde yapılacak bir arttırma, yukarıda da belirtildiği gibi, kişilerin harcanabilir gelir düzeyini azaltmakta ama tasarruflarını etkilememektedir. Kişiler, tüketim düzeylerini düşürmek istemiyorlarsa, (kısa dönemde tüketiciler gerçekten tüketim düzeylerini otomatik olarak düşürmeyecekler ve direnç göstereceklerdir) reel gelirlerinin azalışını geçmiş tasarruflarını kullanmak suretiyle gidermeye çalışacaklar, bu durumda da, toplam talep düzeyi üzerinde gelir üzerinden alınan vergilerin kendilerinden beklenen etkiyi

²⁶ Sevim Görgün, *Maliye Politikası*, Beta Yayınları, s.83.

²⁷ Hakkı Özel ve Doğan Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları, 1992

göstermelerini engelleyecektir. Burada belki etkili olabilecek uygulama, düşük gelirli grupların kişisel yüklerini arttırmak olabilir, ama bu da mevcut bir gelir bölüşümü eşitsizliği varsa, onu arttıracığı ve başka sosyal problemlere ve kamusal maliyetlere yol açabileceği için etkin bir politika uygulaması olmayacaktır.

Kurumlar vergisinin toplam talebi azaltıcı yönde kullanılmasının etkisi çok daha belirsizdir. Yalnız özellikle enflasyonist dönemlerde, kurumlar vergisinin tüketiciye yansması daha kuvvetli olabilmektedir. Tabi bu durumda yine piyasanın eksik rekabet koşullarını haiz olup olmaması veya dış talep gibi unsurlar farklı etkiler yaratabilmektedir. Kurumlar vergisinde yapılan artışın, mal ve hizmetler üzerine yansıdığı durumlarda toplam talep düzeyi üzerine etkisi, yansıyan malın fiyat esnekliğine ve kullanım genişliğine göre de farklı olacaktır.

2.1.2.2 Enflasyonu Giderici Maliye Politikası Uygulamasında Tüketim Vergilerinin Etkileri

Tüketim üzerinden alınan vergilerin etkileri bu bölümde, harcama vergileri, genel tüketim vergileri ve özel tüketim vergileri olmak üzere üç alt başlıkta ele alınacaktır.

2.1.2.2.1 Enflasyonu Giderici Maliye Politikası Uygulamasında Harcama Vergilerinin Etkileri

Bu politika, uygulama yılı içinde kazanılan gelir ile geçmiş tasarrufların kullanılması sonucu gerçekleştirilen harcamaların vergilendirilmesi esasına dayanmaktadır. Bu vergi türünün, harcamaları vergilendirmesi açısından toplam talep düzeyi üzerinde etkin olarak kullanılması yanı sıra, tasarruf ve yatırımı teşvik edici özelliği de bulunmaktadır. Yine ayrıca, gelir vergisi gibi artan oranlı bir şekilde uygulanabilmesi sonucunda, sosyal adalet açısından da daha uygun bir yapıya sahip olmaktadır.

Uygulamasının çok güç olması ve bugüne kadar sadece Hindistan'da sınırlı bir uygulama şansına sahip olabilmesi nedeniyle, bu vergi, günümüzde bir vergi politikası aracı olarak kullanılmamaktadır.

2.1.2.2.2 Enflasyonu Giderici Maliye Politikası Uygulamasında Genel Tüketim Vergisinin Etkileri

Harcama vergisine en yakın alması, bütün mal ve hizmetleri kapsayan bir tüketim vergisidir. Bu vergi türü, tüketim ve tasarruf arası yapılan tercihi, tasarruf lehine değiştirebilmekte ve aynı zaman da geçmiş yılların gelirlerinden yapılan tüketimi de kapsamı içine alabilmektedir. Bunun için, talebi kısıtlayıcı etkisi, gelir vergisinin etkisinden daha kuvvetli olacaktır. Genel tüketim vergisi, birçok memlekette uygulanmakla beraber, hiçbir ülkede bütün mal ve hizmetleri kapsayacak kadar geniş tutulmamıştır. Zaruri ihtiyaç malları da, çoğu zaman sosyal amaçlar nedeniyle, vergi dışı tutulmaktadır. Sermayeleşmeyi teşvik etmek amacıyla, yatırım malları genellikle daha düşük oranlarda vergilendirilmekte veya hiç vergilendirilmemektedir. Bazı ülkelerde, birçok hizmet ve tüketim malları, vergilendirilmeleri güç olmaları gerekçesiyle vergi dışı bırakılmıştır. Genel tüketim vergisinde kapsam daraldığı ölçüde etkinlik de azalmaktadır, çünkü talep, vergilendirilen mallardan, vergilendirilmeyen mallara kayabilmektedir.²⁸

Genel tüketim vergisinin harcamalar üzerindeki etkisi, harcama vergilerindeki etkiye benzer olsa da, harcama vergisi fiyatlar genel seviyesinde bir artış yaratmamakta, genel tüketim vergisi ise fiyatlar genel seviyesini bir kere arttırarak toplam talebi kısıtmaktadır. Genel uygulanan bir tüketim vergisinin diğer bir olumsuz etkisi de, vergi yükünün, gelirlerinin tümünü harcayan düşük gelirli kişiler üzerinde daha ağır hissedilmesidir. Bu duruma mani olmak için, zaruri ihtiyaç maddelerini vergi dışı bırakmak mümkündür, fakat bu durumda da, verginin talebi kısıtlayıcı etkisi azalmış olacaktır. Enflasyona karşı kullanılan vergi tedbirlerinin hepsinde yukarda anılan çelişki mevcuttur. Bu nedenle, verginin, harcamalarda önemli bir kısıntı yapması için, düşük gelirliyelerden alınması gerekmektedir. Bu tip politikalar özünde sosyal adalet ilkesine aykırıdır. Zenginlerden alınan verginin ise, kısıtlayıcı etkisi kuvvetli olmamaktadır çünkü bu gelir gruplarının, tasarruflarını kullanarak, tüketimlerini aynı seviyede tutmaları mümkündür.²⁹

²⁸ Sevim Görgün, *Maliye Politikası*, Beta Yayınları, s.92.

²⁹ Sevim Görgün, *Maliye Politikası*, Beta Yayınları, s.93.

2.1.2.2.3 Enflasyonu Giderici Maliye Politikası Uygulamasında Özel Tüketim Vergisinin Etkileri

Ekonomik sürecin, üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunlardan sadece birinde, istisna ve muafiyetler dışındaki bütün mal ve hizmetlerden genel olarak alınan muamele verisine karşılık, ayrı ayrı belirtilen mal ve hizmetlerden alınan vergiler özel tüketim vergileri (ÖTV) olarak adlandırılır.³⁰

Özel tüketim vergilerine gelince, tüketimin yaygın ve talebindeki fiyat esnekliği düşük olan bazı malların vergilendirilmesi toplam talebi azaltabilmektedir. ÖTV'nin bir diğer gerekçesi de dışsallıklardır. Alkollü içki, tütün ve çevre kirliliği doğuran malların vergilendirilmesi, oluşan bu dışsallıkların içselleştirilmesi amacına hizmet etmektedir.³¹ Eğer vergilendirilen mala olan talebin fiyat esnekliği yüksek ise, talep diğer mallara kayacağı için toplam harcamalarda önemli bir azalma olmayacaktır. Tüketimi yaygın ve fiyat esnekliği az olan mallar genellikle zaruri ihtiyaç maddeleridir. Bu malların vergilendirilmesinden doğan mahsurlar daha önceki bölümde belirtilmiştir. Katma Değer Vergisi'ne (KDV) ve ÖTV gibi vergiler, tersine artan oranlı vergilerdir. Bu tip vergilerde, alt gelir grubundaki tüketicilerin marjinal tüketim eğilimi, üst gelir grubundakilere göre daha yüksek olduğundan, tüketim vergilerinin oranı düşük gelir grubundakileri daha fazla etkiler.³² Talep esnekliği çok az olan bazı lüks mallar varsa da, yüksek gelir gruplarının kullandığı bu malların vergilendirilmesinin harcamalar üzerinde etkisi belirgin değildir, çünkü bunlar için yapılan harcamalar toplam mal ve hizmetler içinde büyük bir yer tutmaz. Kaldı ki, geliri yüksek olan kişiler tasarruflarını azaltarak veya servetlerini paraya çevirerek, diğer mal ve hizmetlere taleplerinde bir kısıntı yapmadan, vergilendirilen malları satın almaya devam edebilirler. Lüks mallardan alınan özel tüketim vergilerinin, anti-enflasyonist etkisini kısıtlayan diğer bir husus da, lüks malların çoğunun fiyat esnekliğinin yüksek olmasıdır. Bu malların tümünü vergilendirmek, özellikle hizmetçi veya ahçı çalıştırmak veya gece kulüpleri gibi oldukça güç olduğundan bu durumda lüks tüketim, vergilendirilmeyen mallara kayabilmektedir.³³

ÖTV, yine bir tüketim vergisi olan Katma Değer Vergisine belirli konularda benzerlikler gösterirken, temel bazı hususlarda KDV'den hayli farklı özellikler taşımaktadır.

³⁰Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, 5.b.İstanbul: Filiz Yayınları,1993, s.260.

³¹ Ömer Faruk Batırel, "*ÖTV ve 470 Sayılı Kanunun Getirdikleri*", Vergi Dünyası, Sayı:253, s.6.

³² Orhan Şener, *Kamu Ekonomisi*, 6.b.İstanbul: Alkım Kitabevi, 1998, s.265.

³³ Sevim Görgün, *Maliye Politikası*, Beta Yayınları, s.93.

Bilindiği üzere KDV, ticari, sınai ve zirai faaliyetler ile serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan tüm teslim ve hizmetlerin konu edildiği, genel nitelikli bir tüketim vergisidir. Başka bir ifade ile, Katma Değer Vergisi Kanununda tanımlanan istisnalar dışında, Türkiye’de yapılan ve yukarıda belirtilen nitelikleri taşıyan her türlü mal ve hizmet teslimleri KDV’nin konusuna girmektedir.

Tüketici tepkisi ve devletin vergi geliri ihtiyacı sabit kabul edilir ise, tüketicinin optimal tercih düzeyini koruyabilmesi için, malların hangi oranlarda vergilendirilmesi gerektiğine karar verilmesi önem kazanmaktadır.³⁴ Buna karşılık, ÖTV’nin konusuna ise, belirli ve az sayıda mal girmektedir. Kabul edilen Kanuna ekli dört ayrı listede yer alan 207 çeşit mal, ÖTV’nin kapsamına alınmıştır. Bu listelerde yeralmayan malların teslimi ise ÖTV’ye tabi değildir. Söz konusu listelerde bulunan mal grupları ana başlıklar itibarıyla şöyledir;

I Sayılı Liste A Cetveli; Petrol ürünleri,

I Sayılı Liste B Cetveli; Solvent ve benzeri ürünler,

II Sayılı Liste; Motorlu nakil vasıtaları (aksam ve parçalar hariç),

III Sayılı Liste; Alkollü içecekler, kolalı gazozlar, tütün mamülleri,

IV Sayılı Liste; Lüks tüketim malları (çoğunluğu % 26 oranında KDV’ye tabi olan mallar)’dan oluşmaktadır.

2.1.3 Otomatik İstikrar Sağlayıcılar

Otomatik istikrar sağlayıcılar, bilindiği gibi kamu gelirlerinin ve giderlerinin işleyişinde var olan esnekliklerdir. Bu esnekliği sağlayan mekanizmaları yaratmak için, kamusal karar alma ve uygulama sürecinin gerektirdiği yasal sürecin işleyişine gerek yoktur. Otomatik istikrar sağlayıcıların temel amacı, ekonomik yapıda meydana gelen dönemsel dalgalanmaları gidermek ve bozulan denge durumunu tekrar sağlamaktır. Yani, toplam talep düzeyinde ortaya çıkan değişikliklere, kamu harcama ve gelir sisteminin duyarlı olmasıdır.

³⁴ Ekrem Karayılmazlar, “Türkiye’de ÖTV’nin Optimal Vergileme İlkeleri Açısından İncelenmesi ve AB ile Uyum Sorunu”, Vergi Sorunları, Sayı:175, s.108.

Gelir ve kurumlar vergisinin yapısı, ulusal gelirdeki değişimleri takip edebilecek özelliktedir. Özellikle gelir vergisi daha duyarlı bir yapıya sahiptir. Örneğin gelirlerde bir yükselme yaşıyorsa ve gelir vergisi de artan oranlı bir yapıya sahip ve gelir vergisi oranlarının otomatik olarak artması, artan gelirin önceki döneme göre daha fazla orandaki miktarını piyasadan çekebilecektir. Eğer gelir vergisinin kapsamı geniş ve bir kısım sermaye değerindeki artışları da kapsıyor ise söz konusu etki daha güçlü olacaktır.

Türkiye’de ÖTV’den önce uygulanan gider vergileri ve 1970 yılında Finansman Kanunu ile uygulamaya konmuş olan İşletme Vergisi özel bir tüketim vergisiydi.³⁵ Tüketim, gelirin bir fonksiyonu olduğu için gelirdeki değişiklikler tüketim yapısını etkilemekle birlikte, bu etki daha düşük bir duyarlılıkta olmaktadır. Burada tüketim, gelirin bir fonksiyonu olması nedeniyle, ikincil bir etki ortaya çıkmaktadır.

2.1.4 İktisadi Gelişme ve Vergi Politikası

İktisat teorisinde iktisadi gelişme yönünde bir maliye politikası aracı olarak vergilemeyi ele alan görüşler, vergi politikasının iki temel özelliğini vurgularlar; birincisi verginin toplam tasarruf düzeyi üzerindeki etkisi, ikincisi kaynak dağılımı üzerindeki etkileridir.³⁶

2.1.5 Toplam Tasarruf Düzeyi Üzerinde Vergi Politikalarının Etkisi

Toplam tasarruf düzeyinin düşük olması, iktisadi gelişmenin önündeki temel engellerden biridir. Çünkü bir ekonomide gerekli olan yatırımların en sağlıklı kaynağı toplam tasarruf hacmidir. Bu anlamda ileri sürülen görüşlerden birisi de, ekonomide ortaya çıkan tasarruf açığını, devletin vergi gelirleri politikası yoluyla (zorunlu tasarruf) kapatarak, özellikle özel teşebbüsün girişemediği temel altyapı yatırımlarını ve/veya sanayileşme sürecini hızlandıracak yatırımları gerçekleştirmesidir.

Az gelişmiş ülkelerde tasarruf düzeyinin yetersiz olması ve beraberinde özel kesimin kendisinden beklenen yatırımları gerçekleştirememesi sonucunda, kamu kesiminin mevcut tasarruf açığını kapatmak yönünde politikalar uyguladığı görülür. Bunlardan en önemlisi,

³⁵ Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, 5.b.İstanbul: Filiz Yayınları,1993, s.167.

³⁶ Yılmaz, H.Hakan, “*Kamu Ekonomisinin Gelişimi ve Devletin Rolü*”, *Vergi Raporu*, Sayı 78 (Ekim-Kasım 2006)

gerekli olan yatırımların kamu eliyle gerçekleştirilmesi ve bunun finansmanı için birincil olarak vergilere başvurulmasıdır. Fakat az gelişmiş ülkelerdeki, milli gelir düzeyinin düşüklüğü, vergi gayretinin yetersizliği ve siyasi karar alma sürecinin gelişmişlik düzeyi, bu yaklaşımın önündeki temel engellerdir. Gelişmiş ülkelerde ise kamu gelirleri politikasına bu şekilde yaklaşım, toplam talep düzeyini etkileyen kamu harcamaları için gerekli olan finansmanı sağlama şeklindedir.

Toplam tasarruf düzeyini veya yatırılabilir fonları artırmaya çalışmanın bu anlamda bir başka yöntemi de, çeşitli kesimlerden vergileme yoluyla toplanmış olan kaynakların bir kısmının tasarruf eğilimi yüksek kesimlere aktarılması ve/veya bu kesimlerin vergilemeye konu olan kazançlarının daha az oranda vergilendirilmesi veya istisna ve muafiyetlerle vergi kapsamı dışına çıkarılması gibi araçları kullanmak suretiyle yatırımların teşvik edilmesidir.

2.1.6 Kaynak Dağılımı Üzerinde Vergi Politikalarının Etkisi

Piyasa ekonomisi mantığı kapsamında, ihtiyaçlar ile iktisadi kaynaklar arasındaki dengeyi sağlayan temel değişken, fiyat mekanizmasıdır. Eğer ekonomide tam rekabet şartları mevcut, üretim ve tüketim birimleri arasında fayda ve maliyet ilişkileri yok ise, göreceli fiyatlar ve göreceli karlar optimum toplam faydayı (Pareto Optimumu) sağlayan kaynak dağılımını gerçekleştirir.

Bu tanımlama çerçevesinde klasik iktisatçıların aksine gelişen bir yaklaşımda, piyasada çoğu zaman tam rekabetin bütün koşullarının gerçekleşmediği, özellikle ekonominin gelişmişlik durumu ölçütünde, üretim ve tüketim birimleri arasında önemli fayda ve maliyet ilişkileri olduğu için, devletin piyasada oluşan göreceli fiyatlar ve göreceli karlara müdahale etmesi gerektiği de savunulmaktadır. Bu anlamda sübvansiyonlar, özellikle mal ve hizmetler üzerindeki ayırıcı vergiler, yatırım indirimi gibi benzer uygulamalar geliştirilmiş ve uygulanmıştır.

Vergileme açısından iktisadi gelişmeyi sağlayacak, yani yatırımları etkileyecek kaynak dağılımı politikaları iki yönlü ele alınabilir;

Söz konusu politikalardan ilki, farklı oranlı tüketim vergileri ile mal ve hizmetlerin göreceli fiyatlarına müdahale edilerek tüketici tercihlerinin ve piyasada oluşan talebin yapısının değiştirilmesinin amaçlanmasıdır.

Talep yapısı olumsuz etkilenen mal ve hizmetlerin üretiminin azalması dolayısı ile kaynak kullanımının başka mal ve hizmetlerin üretimine kayması beklenir. Tabi bu tür bir uygulama sonucunun yaşanabilmesi için, öncelikle ilgili mal ve hizmetlere olan “talebin fiyat esnekliğinin” yüksek ve ekonomide “faktör akışkanlığının” yeterli olması gerekmektedir. Tüketim vergileri, lüks mal ve hizmetler üzerindeki ayırıcı vergiler ve gümrük vergileri gibi vergiler bu amaçlı kullanıma yatkın olan vergilerdir.

Diğer politika aracı ise, uygulanan vergileme politikası ile göreceli karlılığın değiştirilmesidir.

Sektörlere/alt sektörler verilen öncelik, yatırımın yapılacağı bölge, işletme büyüklüğü, kullanılan teknoloji, araştırma yönlü faaliyetler, kullanılan ara malı veya hammaddeye göre getirilen kıstaslar göz önünde bulundurularak, vergileme tercihleri yapılır.³⁷ Burada hedeflenen, ya yatırım mallarının fiyatlarının uygun bir şekilde yönelişini sağlamak ya da özellikle gelir üzerinden alınan vergilerde farklı oranlar uygulama, istisna ve muafiyetleri kullanma gibi temel yöntemlerle mali karlılık farklılaştırmasını kullanmaktır.

İktisadi gelişme açısından sermaye stokunu bir yana bıraktığımızda, bu stokun bileşiminin belirlenebildiği bir aralıkta, yatırımların sektör/alt sektörler göre değişmesi gelişmeyi / gelişme sürecini hızlandırabilir veya düşürebilir. Bu anlamda vergilendirme kullanılabilecek bir araç olmaktadır.

2.2 Vergi Politikaları ve Makroekonomik Büyüme

Vergi politikaları sonucu elde edilen vergi hasılatı ve aynı dönemde makroekonomik göstergelerde meydana gelen değişikliklerin ele alınacağı bu bölümde, öncelikle değişik iktisadi akımların nasıl ve hangi vergi politikası izlenmesi gerektiği konusundaki fikirlerine bakacak olursak;

2.2.1 İktisat Politikasında Vergilendirmeye Bakış

Yukarıda da ele alındığı gibi, devletin vergi almak veya diğer yöntemler ile ekonomiye müdahale edişi, iktisat tarihi boyunca tartışma konusu olmuştur. Klasik, Keynezyen (talep yönlü iktisat) ve daha güncel neo-klasik veya neo-keynezyen tüm belli başlı iktisat okulları bu

³⁷ Meşhure Koçak, *Türk Vergi Sistemi*, Erzurum: Atatürk Üniversitesi Basımevi, 1994, s.79.

konuya değinmişlerdir. Klasik ekolde devlet, temel görevleri olan, savunma adalet ve diplomasi görevlerini yerine getirecek ve hiçbir suretle piyasaya müdahale etmeyecektir. Devlet bu harcamaların finansmanında özel kişi ve kuruluşlardan az miktarda vergi alacaktır. Bu anlamda, klasik iktisat, iktisat politikası aracı olarak sadece para politikasına önem vermiştir.³⁸

Buna karşılık gelişen Keynezyen (Keynezci) iktisatçıların müdahaleci devlet anlayışını benimseyerek, kamu sektörünün zaman içerisinde büyümesine nende olmuşlardır. Bu görüşe göre, denk bütçe yerine “telafi edici bütçe” prensibi kabul görmüş, politikacılara “vergilemeden harcama yapma” imkanı sağlanmıştır. Kamu harcamalarının vergileme ile birlikte emisyon ve borçlanma ile finansmanı Keynezyen iktisadın bıraktığı bir mirastır. Ancak, 1960’lı yılların sonlarına kadar gerçekten ekonomik istikrarsızlıklara çözüm getiren Keynezyen görüşler, devletin ekonomik hayata yoğun şekilde müdahale etmesi ve bu müdahaleler için gerekli masrafları devlet bütçesine yüklemesi, artan bütçe açıklarına ve bunun bir sonucu olarak hızla artan devlet borçları, yükselen faiz hadleri, milli paranın değer kaybı, artan enflasyon, kronikleşen dış ticaret açıkları vb. birçok ekonomik istikrarsızlığın ortaya çıkarmıştır.³⁹ 1970’li yılların borç ve makroekonomik istikrarsızlık sorunlarına çözüm üretememesi, Keynezyen iktisada alternatif iktisadi düşünceleri gündeme getirmiştir. Monetarizm, Rasyonel Beklentiler Okulu, Kamu Tercihi Teorisi ve buna dayalı olarak oluşturulan Anayasal İktisat ve Arz Yönlü İktisat bu teorilerdendir. Bu ekollerin ortak noktaları sorunların merkezinde devlet müdahalesini görmüş olmalarıdır. Arz-yönlü Vergi Politikası (supply-side tax policy) bu alternatif iktisat politikalarından birini teşkil etmektedir.

Özetle klasik iktisat devlet müdahalesini azaltan tarafsız vergi politikalarını gerektirirken, daha sonraları kriz dönemlerinde vergiler sosyal amaçlı da kullanılmaya başlanmıştır.⁴⁰

Kamu maliyesi kapsamında vergiler, yukarıda anılan ekonomik etkiyi haiz olmaları sebebiyle, korumak ve geliştirilmek istenen alanlar için vergi teşviki, önlenmek istenen alanlar için vergileri ağırlaştırmak suretiyle iktisat politikasının bir aracı olarak kullanılması yoluna başvurulmaktadır. Bu konuda vergi yoluyla güdülebilecek başlıca ekonomik amaçlar;

³⁸ Mehmet Özkara, “Devlet Anlayışında Ortaya Çıkan Değişikliklerin Sonucu Olarak Vergilemeye Yüklenen Fonksiyonlar”, 14 Şubat 2005, http://www.alomaliye.com/mehmet_ozkara_devlet_anlayisinda.htm

³⁹ Tekelioğlu, Muammer (1993). İktisadi Düşünceler Tarihi, Çukurova Üniversitesi Basımevi: Adana.

⁴⁰ Güngör, Kamil (2005). İktisadın Tarihine Kısa Bir Bakış ve Merkantilizmden Günümüze İktisadi Düşünceler. <http://www.ceterisparibus.net/dusunce/genel.htm> (erişim tarihi: 08.02.2005)

yatırımları teşvik etmek, üretim ve tüketimi teşvik etmek ya da kısıtlamak, ödemeler dengesini düzeltmek, tasarrufu teşvik etmek, ekonomik istikrarı sağlamak ve ekonomik yapıyı değiştirmektir. Vergiler yolu ile ülkeler, yatırım yapılacak alanlarda yatırımcılara bazı avantajlar getirerek veya ilgili alanlarda yatırımların maliyetini ucuzlatarak üretimi artırmaya çalışırlar. Vergilerle, ihracatı ve döviz kazandırıcı işlemleri ve yabancı sermayenin girişini teşvik, ithalatı ve döviz kaybettirici diğer işlemleri kısıtlayıcı yönde düzenlemeler yapılmaktadır. Ayrıca, vergi önlemleriyle tasarruf yapılması, yapılan tasarrufların işletilmesi ya da milli ekonomi bakımından istenilen alanlara yatırılması teşvik edilebilir. Belli hukuki statüye göre kurulan işletme türlerine, diğerlerine göre vergi avantajları tanınması yoluyla ekonomik yapıyı değiştirme amacı güden vergi politikası uygulanabilir.⁴¹

Vergi politikası ile işgücünü nitelik ve nicelik bakımından değiştirmek suretiyle emek arzı artırılabilen, özel tasarruf ve yatırımlar teşvik edilmek suretiyle sermaye birikimi hızlandırılabilen, dinamik bir üretim faktörü olarak kabul edilen teknolojik gelişme teşvik edilebilmektedir. Aynı şekilde, özel tasarruf ve yatırımları teşvik etmek için de yeni yatırımların belirli bir süre vergi kapsamı dışında kalması sağlanabilir. Vergi politikası ile ekonominin bazı sektörleri teşvik edilebildiği halde, ekonominin tümü bakımından ekonomik büyüme süreci başlatılmak istenirse o zaman kamu harcamaları ve borçlanma politikası ile amaca ulaşmaya çalışılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, ekonominin münferit dallarının teşvikinde vergi politikası, tümünün teşvikinde ise kamu harcamaları ve borçlanma politikası bir araç olarak kullanılmaktadır.⁴²

⁴¹ Mehmet Özkara, “Devlet Anlayışında Ortaya Çıkan Değişikliklerin Sonucu Olarak Vergilemeye Yüklenen Fonksiyonlar”, 14 Şubat 2005, http://www.alomaliye.com/mehmet_ozkara_devlet_anlayisinda.htm

⁴² Aksoy, Şerafettin (1998). Kamu Maliyesi, (Kamu Harcamaları-Kamu Gelirleri-Devlet Borçlar -Bütçe-Maliye Politikası). Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3. Baskı, Filiz Kitapevi: İstanbul.

2.2.2 Vergilendirme ile Ekonomik Büyüme ilişkisi

Vergilendirmenin makroekonomik büyümedeki rolü veya katkısı konusundaki yazılı literatür incelendiğinde, çok farklı hatta birbirine zıt pek çok teori olduğu ortaya çıkmaktadır.

Arz-yönlü vergi politikasını savunanlara göre; vergi indirimleri görelî fiyatları pozitif yönde etkileyerek, sonuçta hızlı ve dengeli bir ekonomik büyümeye yardımcı olacaktır. Arz-yönlü iktisat politikasını savunanlar, marjinal vergi oranlarının indirilmesi (artırılması) halinde bunun görelî fiyatları pozitif (negatif) yönde etkileyeceğini kabul etmektedirler. Onlara göre; örneğin; marjinal vergi indirimi, bireylerin tüketim yerine tasarrufa yönelmelerine, boş durma yerine çalışmayı tercih etmelerine neden olmaktadır. Aynı vergiler, tasarruf arzı üzerindeki olumsuz etki yaratmaktadır. Gelir vergisi sistemi ile faiz ve kar payı gibi tasarruf ve yatırım sonucu oluşan değerlerden vergi alınması kişilerin tercihleri üzerinde olumsuz etkide bulunmaktadır.⁴³

Bu görüşü savunanlara göre, diğer bir etki de gelir vergisinin, emek arzı ve tasarruflar üzerinde olduğu gibi, yatırımlar üzerinde de genel olarak olumsuz etki meydana getirmesidir. Bunun nedeni, vergi dolayısıyla yatırımcıların yatırım sonrası kazançlarının belirli bir kısmının devlete aktarılmasıdır. Özellikle artan oranlı bir gelir vergisi, ekonomik birimlerin yatırım yapma ve rizikoya girme arzularını oldukça önemli bir şekilde etkiler. Sonuç olarak, vergi oranlarının indirilmesinin ekonomik büyüme hızının artmasında önemli bir faktör olduğunu belirtmek mümkündür.⁴⁴

Vergiler ile ekonomik kalkınma arasındaki ilişkiyi inceleyen, pek çok ekonomistin çalışmaları farklı sonuçları ortaya çıkarmıştır. Bu çerçevede, söz konusu çalışmaların bir kısmında elde edilen sonuçlar, yüksek vergi oranlarının ekonomik kalkınmayı olumsuz etkilediğini doğrulayamamıştır. Bunun bir nedeni, vergi gelirlerinin kullanıldığı eğitim, ulaştırma altyapısı veya patent haklarının korunması gibi alanların ekonomik kalkınmayı desteklemesidir. Bu nedenle istatistiki çalışmalara bakıldığında, vergi gelirleri etkin olarak

⁴³ Ronal Krieger, “Arz yönlü İktisat Teorisinde Vergi İndirimleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi”, Çev:Prof.Dr.Coşkun Can Aktan, Erişim Tarihi:10.10.2006 http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/aktan-vergi-indirimleri-ekonomik-buyume.htm

⁴⁴ A.g.e.

kullanıldığında, yüksek vergilerin yüksek büyüme rakamları ile uyumlu olduğunu savunulabilir.⁴⁵

Bununla birlikte, Amerikan NCPA tarafından yapılan çalışmalarda vergi ile ekonomik büyüme arasındaki ilişki incelenmiş olup, çalışmalardan birisi, düşük vergi oranlarına sahip eyaletlerde daha yüksek büyüme kaydedildiği ortaya çıkmıştır. Diğer bir çalışma ise, uluslararası bir Laffer eğrisi ortaya çıkararak, GDP'lerinin yüzde 43'ünü vergilerden elde eden ülkelerde vergi gelirleri maksimize edilirken, aynı oran yüzde 19 olan ülkelerde büyümenin maksimum noktaya ulaştığı ortaya çıkarılmıştır. Üçüncü bir çalışma ise, Amerika'da merkezi ve yerel düzeyde alınan vergiler 1949 yılındaki seviye olan GDP'nin yüzde 23 olarak sabitlenmiş olsaydı, ortaya çıkan ekonomik büyüme sonucu hanehalkı gelirinin ikiye katlanacağını ve ulusal borcu ödeyebilecek miktarda ek vergi kazanma imkanı oluşturulacağını ortaya çıkarmıştır.

2.2.3 Türkiye'de Vergi gelirleri ve Ekonomik Büyüme

Türkiyede son yılın vergi verilerine baktığımızda, aşağıdaki tabloda da yer alan 2005 yılının Ocak-Kasım döneminde, genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı, geçen yılın aynı dönemine göre yüzde 19,3 oranında artış göstermiştir. Gelir vergisi tahsilatı, yüzde 15,2, kurumlar vergisi tahsilatı ise yüzde 18,5 oranında artış gösterdiği ortaya çıkmaktadır. Enflasyon muhasebesinin şartlar oluşmadığı için 2005 yılında uygulanmamasının, kurumlar geçici vergi tahsilatını olumlu etkilediği düşünülmektedir. Aynı dönemde, mülkiyet üzerinden alınan vergiler, kredi hacminde ve finansal hizmetlerde görülen genişlemeye paralel olarak banka ve sigorta muameleleri vergisi tahsilatında görülen artıştan dolayı, yüzde 25,5 oranında artmıştır.⁴⁶

2005 yılının ilk 11 ayında, dahilde alınan mal ve hizmet vergileri 2004 yılının aynı dönemine göre yüzde 21,2 oranında artış göstermiştir. Dahilde alınan KDV gelirlerindeki artış oranı yüzde 4,0 ile sınırlı kalırken, ÖTV tahsilatı yüzde 23,5 oranında artış göstererek 28,9 milyar YTL olmuştur. Bu dönemde, petrol ürünleri ve doğalgaz üzerinden alınan ÖTV tahsilatı yüzde 24,2, motorlu taşıtlardan alınan ÖTV tahsilatı, geçen yıl uygulanan ÖTV indiriminden dolayı oluşan baz etkisinin de katkısıyla, yüzde 56, kolalı gazoz, alkollü içkiler

⁴⁵Hendrik Van den Berg, Economic Growth and Development, Department of Economics, University of Nebraska, McGraw-Hill College, 2001.

⁴⁶ DPT, Ekonomik Gelişmeler, Aralık 2005, <http://ekutup.dpt.gov.tr/eg/2005/12.pdf>

ve tütün mamülleri üzerinden alınan ÖTV tahsilatı ise yüzde 9,6 oranında artış göstermiştir. Aynı dönemde, dayanıklı tüketim malları ve diğer mallar üzerinden alınan ÖTV tahsilatı, bu yılın Nisan ayında yapılan ÖTV oran artışının da etkisiyle, yüzde 53,2 oranında artmıştır. Motorlu taşıtlar vergisi tahsilatının ise, 2003 yılında alınan ek vergilerin 2004 yılında tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisinden mahsup edilmesi nedeniyle oluşan baz etkisinden dolayı, yüzde 67,5 oranında arttığı görülmektedir. Damga vergisi tahsilatındaki artış oranı yüzde 14,3 olurken, harç gelirlerindeki artış oranı, bazı harç gelirlerinden İşyurtları Kurumuna pay verilmesi uygulamasının kaldırılmasının ve artan gayrimenkul ve taşıt satışlarının da etkisiyle yüzde 43,9 olarak gerçekleşmiştir. Yine aynı dönemde, özel iletişim vergisi tahsilâtı Türk Telekom A.Ş.’den alınan hâsılât payının kapsama alınmasının da etkisiyle yüzde 74,5 oranında artış göstermiştir.⁴⁷

Tablo 2

Yıllık Vergi Gelirleri ile Büyüme Arasındaki İlişki

Yıllar	Vergi Gelirleri Tahsilâtı⁴⁸	Büyüme⁴⁹
1996	2.244.094	7.1
1997	4.745.484	8.3
1998	9.228.596	3.9
1999	14.802.280	- 6.1
2000	26.503.698	6.3
2001	39.735.928	- 9.5
2002	59.631.868	7.9
2003	84.316.169	5.9
2004	101.038.904	9.9
2005⁵⁰	121.077.000 ⁽¹⁾	7.6⁽¹⁾
2006	134.117.000 ⁽²⁾	5.0⁽²⁾

Kaynak: DPT ve Hazine Müsteşarlıkları

(1) Gerçekleşme tahmini, büyüme için 5.0 iken, bu oran 7.6 olarak gerçekleşmiştir.

⁴⁷ A.g.e.

⁴⁸ DPT, Genel Ekonomik Hedefler ve Yatırımlar 2006, 17 Ekim 2005, DPT, Ankara.

⁴⁹ DPT, Genel Ekonomik Hedefler ve Yatırımlar 2006, 17 Ekim 2005, DPT, Ankara.

⁵⁰ DPT, Temel Ekonomik Göstergeler, Aralık 2005 ile Haziran 2006 sayıları.

(2) Programlanan büyüme, bu oran 2006 için 5.0 öngörülmüş olup, 2006 yılı ilk çeyreğinde 6.3 olarak gerçekleşmiştir.

Yukarıdaki tabloda da görüleceği gibi, yıllar itibarıyla toplanan vergi miktarı arttığı halde, büyümede bu paralel artış veya azalış 1999–2002 yılları arasında eksi ve de kıyaslanamaz dalgalanmalar nedeniyle vergi ile büyüme arasındaki ilişki Türkiye için kurulamaz haldedir. Bu durum, büyümenin sadece vergiden etkilenmeyip, konjonktür ile ilgili olarak, 2001 krizi veya dünya ekonomisindeki krizler ve dalgalanmalarında gerçekleşen kapasite kullanımı gibi faktörlerin bu durumda etkili olmasından kaynaklanmaktadır. Son yıllarda iki veri setinde de artış paralel olmakla birlikte, ilişkiyi doğrulamak adına yeterli zaman aralığı teşkil etmemektedir.

Tablo 3 : Konsolide Bütçe Gelirleri

(Milyon YTL)

	Ocak-Kasım		Değişim	2005	2005 Ger.
	2004	2005	(%)	Kes. Bütçe	Or. (%)
Toplam	98.723	121.259	22,8	126.490	95,9
Genel Bütçe Gelirleri	97.036	119.245	22,9	124.330	95,9
Vergi Gelirleri	81.047	96.687	19,3	106.617	90,7
Gelir, Kar ve Ser. Üz. Alınan Vergiler	24.123	28.072	16,4	26.408	106,3
Gelir Vergisi	15.886	18.307	15,2	18.413	99,4
Kurumlar Vergisi	8.238	9.765	18,5	7.995	122,1
Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	1.345	1.688	25,5	1.267	133,2
Banka ve Sigorta Muamele Vergisi	1.292	1.616	25,0	1.187	136,2

Diğer	53	72	36,4	80	89,8
Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergisi	37.337	45.266	21,2	53.586	84,5
Dahilde Alınan KDV	10.742	11.172	4,0	13.825	80,8
ÖTV	23.400	28.889	23,5	34.562	83,6
Diğer	3.195	5.205	62,9	5.199	100,1
Uluslararası Ticaret ve Muamelelerde Alınan Vergi	15.079	17.262	14,5	20.314	85,0
İthalde Alınan KDV	13.957	15.979	14,5	18.699	85,5
Diğer	1.122	1.283	14,3	1.615	79,5
Diğer Vergiler	1.446	1.928	33,3	2.368	81,4
İdari Harçlar ve Üc. San. Dışı Arızı S.	1.717	2.471	43,9	2.674	92,4
Vergi Dışı Gelirler	15.089	20.366	35,0	17.238	118,1
Sermaye Gelirleri	139	2.015	1350,3	343	587,5
Alınan Bağış ve Yardımlar	761	178	-76,6	132	134,8
Katma Bütçe Gelirleri	1.688	2.014	19,3	2.160	93,2

Not: 2005 yılında eğitim özel gelirleri vergi dışı gelirler kalemine dahil edilmiştir.

Tablo 4: Verilen Yatırım Teşvik Belgelerinin Bölgesel Dağılımı

Bölge	Marmara	İç Anadolu	Ege	Akdeniz	Karadeniz	Doğu Anadolu	Güney Anadolu	Doğu	Muhtelif	Toplam
Belge sayısı (adet)										
2001	836	302	347	199	168	109	153	41		2.155
2002	1.351	372	451	301	189	85	212	41		3.002
2003	1.765	415	590	477	203	107	285	34		3.876
2004	1.518	727	640	431	318	161	264	19		4.078
2005	1.461	731	618	542	452	210	267	22		4.303
Toplam Yatırım (YTL.)										
2001	4.573.608 .643	952.234.091	1.269.080.1 25	2.179.023.79 5	695.625.767	764.107.339	718.423.571	424.716.026		11.576.819.357
2002	5.915.645 .845	2.397.149.30 5	1.894.126.8 64	2.064.098.66 4	1.042.871.0 85	382.485.769	1.446.128.260	1.069.498.085		16.212.003.877
2003	12.460.75 7.610	3.467.906.71 1	2.665.207.0 00	3.601.227.03 9	664.676.966	451.684.368	1.805.622.450	509.547.237		25.626.629.381
2004	8.710.594 .028	3.591.880.09 3	2.663.818.1 01	2.502.595.39 9	1.575.394.7 92	525.254.844	1.823.019.411	310.232.589		21.702.789.257
2005	9.232.937 .263	3.331.661.79 8	3.327.496.7 89	4.315.968.83 5	1.654.339.9 53	811.123.012	1.210.661.224	188.037.769		24.072.226.643

İstihdam (kişi)									
2001	41.403	13.440	17.962	12.102	8.625	3.872	7.873	1.990	107.267
2002	53.625	19.058	22.074	16.370	11.318	3.499	11.607	5.225	142.776
2003	64.886	19.623	26.767	31.578	9.092	4.992	14.756	10.313	182.007
2004	53.983	27.182	27.686	22.933	16.440	7.671	11.125	464	167.484
2005	48.294	26.300	25.061	39.143	24.431	8.347	8.724	491	180.791

Kaynak: Hazine Müsteşarlığı.⁵¹

⁵¹ Hazine Müsteşarlığı, Yatırım Teşvik İstatistikleri, http://www.hazine.gov.tr/stat/yatirimtesvik_ist.htm

3. VERGİ TEORİSİ AÇISINDAN TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Türk vergi sistemini genel bir değerlendirmeye tabi tutarken, ulusal kamu maliyesi içindeki kamu maliyesi araçlarının, kamu maliyesi amaçlarını gerçekleştirmede yapmış olduğu katkı açısından değerlendirmek gerekmektedir.⁵²

Türk vergi sistemi tarihsel gelişim süreci sonunda bugünkü yapısına kavuşmuştur. Günümüzde uygulanmakta olan modern vergi sisteminin temel direği olan gelir vergisi 1950’de vergi sistemimiz içine girmiş, özellikle 1980’li yıllardan sonra yapılan yeni düzenlemelerle, Türk vergi sistemine ekonomik ve sosyal faktörlerin oluşturduğu yeni koşullara uygun bir yapı kazandırma gayreti içine girilmiştir. 1985 yılından itibaren dolaylı vergilerin odak noktasını oluşturan Katma Değer Vergisi sisteme dâhil edilerek vergi sistemindeki en önemli reform gerçekleştirilmiştir.

Dolaylı ve dolaysız vergiler açısından bakıldığında, toplam vergi gelirlerinin hesaplanmasında, 1986 yılına kadar olan dönem için Devlet Planlama Teşkilatının (DPT) Kamu Kesimi Genel Dengesinde yer alan rakamlar esas alınmış, 1987 ve sonrası yıllar için ise, DPT VII. Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu bünyesinde yapılan kapsamlı bir çalışmanın sonucunda bulunmuş olan rakamlar esas alınmıştır. Böylece kuruluş tanımı farklılığından kaynaklanan eksik hesaplamanın önüne geçilmek istenmiştir.

Dönem başında toplam vergi yükü % 14,3 iken bunun % 8,9’luk kısmı dolaysız vergi geri kalan % 5,4’lük kısmı ise dolaylı vergilerden oluşmaktaydı. Yani toplam vergi gelirlerinin % 62’si dolaysız, % 38’i de dolaylı vergilerden meydana gelmekteydi. 1985’e kadar yaşanan gelişim bu iki verginin toplam vergi gelirleri içindeki paylarının birbirlerine yaklaşması şeklinde olmuştur. 1985’de dolaylı vergiler, toplam vergilerin GSMH’ye oranı açısından dolaysız vergilerin % 0,5 puan üstüne çıkmıştır. 1977 yılında başlayan dolaysız vergilerin dolaylı vergileri yakalayıp geçmesi 1985’de tersine gelişmiş ve dolaylı vergiler tekrar dolaysız vergilerin üzerine çıkmıştır. 1990’da dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı % 41,3 olurken, dolaylı

⁵² Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, 5.b.İstanbul: Filiz Yayınları,1993, s.383.

vergilerin payı % 58,7 olmuştur. 1993’de bu oranlar sırasıyla, % 40,7 ve % 59,3 şeklinde gerçekleşmiştir. Bu gelişmeye iki temel uygulama neden olmuştur; birincisi 1985’de KDV’nin sisteme girmesi, ikincisi ise fon sisteminin kamu maliyesinde yoğun bir şekilde kullanılmaya başlanmasıdır.

Tablo 5.

**Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Tahsilat ve Vergi İçindeki Payı
Açısından Gelişim Süreci**

Yıllar	Vergi Gelirleri Tahsilatı	Gelir Vergisi Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Payı %	Kurumlar Vergisi Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Payı %	Toplam KDV Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Payı %	Gelir+Kurumlar+KDV Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki Payı %
1988	14.232	4.801	33,7	2.118	14,9	4.177	29,3	11.096	78,0
1989	25.550	9.871	38,6	3.598	14,1	6.461	25,3	19.930	78,0
1990	45.399	18.609	41,0	4.637	10,2	12.371	27,2	35.617	78,5
1991	78.643	33.355	42,4	7.063	9,0	22.832	29,0	63.250	80,4
1992	141.602	60.056	42,4	10.078	7,1	42.088	29,7	112.222	79,3
1993	264.273	106.661	40,4	19.132	7,2	81.877	31,0	207.670	78,6
1994	587.760	181.884	30,9	43.976	7,5	176.742	30,1	402.602	68,5
1995	1.084.350	329.795	30,4	103.241	9,5	354.980	32,7	788.016	72,7
1996	2.244.094	676.017	30,1	189.338	8,4	743.026	33,1	1.608.381	71,7
1997	4.745.484	1.500.245	31,6	396.238	8,3	1.561.562	32,9	3.458.045	72,9
1998	9.228.596	3.481.752	37,7	748.383	8,1	2.725.083	29,5	6.955.218	75,4
1999	14.802.280	4.936.551	33,3	1.549.525	10,5	4.164.334	28,1	10.650.410	72,0
2000	26.503.698	6.212.977	23,4	2.356.787	8,9	8.379.554	31,6	16.949.318	64,0
2001	39.735.928	11.579.424	29,1	3.675.665	9,3	12.438.860	31,3	27.693.949	69,7
2002	59.631.868	13.717.660	23,0	5.575.495	9,3	20.400.201	34,2	39.693.356	66,6
2003	84.316.169	17.063.761	20,2	8.645.345	10,3	27.031.099	32,8	52.740.205	62,6
2004	101.038.904	19.689.593	19,5	9.619.359	9,5	34.325.208	34,0	63.634.160	63,0

Gelir, Servet, Tüketim ve Dış Ticaretten alınan vergiler ayrımı açısından bakıldığında ise; dönem başında gelir üzerinden alınan vergilerin payı % 61,78 düzeyinde iken, 1983 yılında % 56'ya inmiş ve bu tarihten itibaren düşmeye başlayarak 1988'de % 39,6, 1993'de ise % 38,6'ya gerilemiştir. Bu oransal gerileme yaklaşık olarak yüzde altmış oranında bir düşmeye karşılık gelmektedir. Dönem içinde gerçekleşen bu düşme, toplam vergi gelirlerinde yaşanan düşme ile gelir üzerinden alınan vergilerin kompozisyonundaki değişme ile birleştiğinde ortaya çıkan rakamlar ciddi bir değişimi göstermektedir.

Servet üzerinden alınan vergiler düşme de trendlerini devam ettirmişlerdir. Dönem başında sahip oldukları %1,86'lık oran 1993'de % 1,01'e gerilemiştir.

Tüketim üzerinden alınan vergilerin oranı, dönem başında % 27,4 iken, 1985'de vergi sistemine KDV'nin dahil olmasıyla tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki ağırlığı yükselmeye başlamıştır. Söz konusu oranlar, 1987'de % 34,2, 1993'de ise % 38,7 olarak gerçekleşmiştir. Dış ticaret üzerinden alınan vergilerin payı, dönem başında % 9,8'iken 1987'de % 22,6'ya çıkmış ve bu trendini koruyarak 1993'de % 21,6 olarak gerçekleşmiştir. Dış ticaretin üzerinden alınan vergilerin içinde yer alan gümrük vergisi ile akaryakıt gümrük vergisinin payları yıllar arasında büyük değişim göstermiştir.

Tablo 6

Bazı AB Ülkeleri ve Türkiye'de Vergilerin Gelişim Süreci

Ülke	Dolaylı Vergi/Toplam Vergi (%)	Dolaysız Vergi/Toplam Vergi (%)
Belçika	30	70
Almanya	30	70
Fransa	35	65
İngiltere	39	61
Hollanda	33	67
İspanya	34	66
Portekiz	42	58
AB Ortalaması	35	65
Türkiye	66	34

Günümüzde devletlerin genel olarak aldıkları vergiler iki kategoriye ayrılmaktadır gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergilerdir. Ancak zaman içinde

devletin gelir ve servet dağılımındaki bozuklukları düzeltmek için gelir ve harcamaların yanı sıra, servet üzerinden de vergi alınmasına başlanılmıştır. Servet vergilerinin asıl amacı ekonomik değil sosyaldır.

3.1 Türk Vergi Sistemini Oluşturan Vergiler

3.1.1 Gelirden Alınan Vergiler

Gelir vergisi ile kurumlar vergisi, gelir üzerinden alınan vergileri oluşturmakta olup, bu bölümde ele alınacaklardır.

Gelir vergisi, gerçek kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde edip beyan ettikleri gelirler üzerinden alınan dolaysız bir vergidir. Gelir Vergisi Kanunu, artan oranlı vergilendirilen kişilerin özel durumunu, muafiyet ve istisnaları dikkate alabilen yapısıyla gelir dağılımında adaleti sağlamaya yönelik müesseseler içermektedir.

Modern Gelir Vergisi sistemimizin temeli 1949 yılında yapılmış olan vergi reformu ile atılmış olup, bugün ülkemizde uygulanan gelir vergisi esas itibarıyla 01.01.1961 yılından itibaren yürürlüğe girmiş, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa dayanmaktadır. Fakat günümüze kadar olan süreçte 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda vergi politikasını izleme amacına yönelik çeşitli değişiklikler yapılmıştır.

3.1.1.1 Gelir Vergisinin Konusu

Gelir Vergisi Kanunundaki en kapsamlı değişiklik, 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişikliktir. 4369 sayılı Kanunun gelir tanımını ve 7'nci gelir unsurunu değiştiren hükümleri, hiç uygulanmadan 4444 sayılı Kanun ile 2003 yılı gelirlerine uygulanmak üzere ertelenmiştir. Ancak, 09.01.2003 tarih ve 24988 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4783 sayılı Kanun ile 01.01.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4369 sayılı Kanun ile gelirin tanımına ilişkin yapılan değişiklikler yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece, 4369 sayılı Kanunla gelir tanımı ve 7'nci gelir unsurundaki; “Kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar” hükmü hiç uygulanmadan kaldırılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1'inci maddesine göre verginin konusu; gerçek kişilerin gelirleridir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.

Gelirin Unsurları ise, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 2’nci maddesinde yedi bent halinde sayılmıştır.

1. Ticari Kazanç
2. Zirai Kazanç
3. Ücretler
4. Serbest Meslek Kazancı
5. Gayrimenkul Sermaye İradı
6. Menkul Sermaye İradı
7. Diğer Kazanç ve İratlar

3.1.1.2 Gelir Vergisi Mükellefi

Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir. Gelir Vergisi Kanunu, gelir vergisi mükelleflerini; Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri gelirlerin tamamından vergilendirilecek mükelleflere “Tam Mükellef”, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilecek mükellefleri de “Dar Mükellef” olmak üzere ikiye ayırmıştır.

Türkiye’de yerleşmiş olan Türk ve yabancılarla, resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül, ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları, Türkiye içinde veya dışında elde ettikleri kazanç ve iratlarının tamamı üzerinden vergilendirilirler. Bu mükellefiyet şekli kanunumuzda “tam mükellef” olarak adlandırılır.

Dar mükellefiyet, Türkiye’de yerleşik olmayan fakat gelirin bir kısmını Türkiye’de elde eden gerçek kişilerin, elde ettiği geliri kapsayan bir vergilendirme şeklidir. Bu kişiler yalnız Türkiye’de elde ettiği kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.

3.1.1.3 Muafiyet ve İstisnalar

Modern vergi kanunlarında ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda gelir dağılımında adaleti sağlamak amacıyla, ekonomik, sosyal, siyasi, kültürel ve teknik istisnaların sağlandığı durumlar söz konusudur. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 9’uncu maddesinde ve devamında. muafiyet ve istisnalara yer verilmiştir.

3.1.1.3.1 Olağanüstü Hal Bölgesi ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerdeki Mükelleflere Uygulanan Gelir Vergisi İstisnası

Olağanüstü Hal Bölgesi ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde istihdam yaratılması ve yatırımların teşvik edilmesi ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda değişiklik yapılması ile bu illerdeki mükelleflere bazı vergisel teşvikler ve istisnalar tanınması hükme bağlanmıştır.

4325 sayılı Kanun ile getirilen vergi teşviklerinden OHAL bölgesi ve mücavir alanına dahil; Batman, Bingöl, Diyarbakır, Hakkari, Mardin, Muş, Siirt, Şırnak, Tunceli ve Van illeri ile Devlet İstatistik Enstitüsün (DİE) Başkanlığınca belirlenen fert başına gayrisafi yurtiçi hasıla miktarı 1.500 \$ veya daha az ve DPT Müsteşarlığınca belirlenen sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyi “-0,5” ve daha düşük bulunan illerden bakanlar kurulunca 26.01.1998 ve 98/10551 sayılı karar ile belirlenen Ağrı, Ardahan, Adıyaman, Bayburt, Erzurum, Gümüşhane, Iğdır, Kars, Ordu, Şanlıurfa ve Yozgat illeri yararlanmaktadır.

4325 sayılı Kanunun 3. maddesinin a fıkrasına göre, “01.01.1998 ile 31.12.2000 tarihleri arasında; OHAL kapsamında sayılan illerde yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu illerdeki iş yerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 ve daha fazla işçi çalıştırmak şartıyla münhasıran bu iş yerlerinde elde ettikleri kazançları, işe başlama tarihinden itibaren yatırım dönemi dahil 5 vergilendirme dönemi gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Öte yandan hangi iş kolunda faaliyet gösterirlerse gösterebilirler hizmet işletmeciliği dahil her türlü ticari, sınai, mesleki ve zirai faaliyet ile uğrasan ve yukarıda belirtilen şartları taşıyan bütün gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri bu istisnadan yararlanacaklardır. Mükellefin asgari 10 işçi çalıştırma şartı vergilendirme döneminin tamamında aranacaktır. Kapsama dahil illerde aynı mükellefin birden fazla işyeri açması halinde, bu işyerlerindeki işçi sayısı toplu olarak dikkate alınacaktır.

İşe başlandığı anda 10 işçi çalıştırma şartına uymayan işletmeler, bu işçi sayısına dönem içi ulaştıkları takdirde istisnadan ancak izleyen yıldan itibaren ve yıl boyuca bu şarta uymak koşuluyla yararlanacaklardır. 4325 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin yürürlük tarihi olan 01.01.1998 tarihinden önceki ve 31.12.2000 tarihinden sonra yeni işe başlamış mükellefler ise bu istisnadan yararlanamayacaktır.

4325 sayılı kanunun 3'üncü maddesinin (b) fıkrasında, bu maddenin (a) fıkrasında belirtilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin fıkradaki istisna süresinin sonundan başlamak ve 31.12.2007 tarihinde sona ermek üzere, kapsama dahil illerdeki işyerlerinde fiilen ve sürekli kazançları üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden, 10 işçi çalıştıranlarda % 40, 51 ve daha yukarı işçi çalıştıranlarda % 60 oranında indirim yapılacağı belirtilmiştir 11 ve 50 arasında (50 dahil) işçi çalıştıranlar için uygulanacak indirim oranı % 40 oranına, her bir işçi için 0,5 puan eklenmek suretiyle bulunacaktır.

Öte yandan bu Kanunun yürürlüğe girdiği 01.01.1998 tarihinden önce sözü edilen illerde işyeri bulunan ve 31.10.1997 tarihinden önce vermiş oldukları en son 4 sigorta prim bordrolarında bildirdikleri işçi sayısına ilave olarak işe yeni aldıkları ve bu işyerinde fiilen çalıştırdıkları işçi sayısı 10 ve daha fazla olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri de, 01.01.1998–31.12.2007 tarihleri arasında yukarıda açıklanan indirimden yararlanabileceklerdir.

Örnek:

Adıyaman ilinde öteden beri dokuma atölyesi işleten Dadaş giyim, 31.10.1997 tarihinden önce verdiği en son 4 aylık sigorta prim bordrosunda 5 işçi istihdam ettiğini beyan etmiştir. Dadaş giyim 01.01.1998 tarihinden itibaren işletmesinde çalışmak üzere ilave 10 işçi daha istihdam etmeye başlamıştır. 01.01.2003 tarihinden itibaren ise 16 işçi daha ilave edip toplam işçi sayısını 31'e çıkarmış olup, bu işçi sayısı yıllar itibariyle fiilen ve sürekli korunmuştur.

Bu durumda Dadaş giyim 2003 yılı kazancı üzerinden hesaplanan gelir vergisine 10 işçi için % 40 ve ilave 16 işçi için ise 0,5 puan ekleyerek, toplam 8 puan olmak üzere toplam % 48 oranında indirim uygulanacaktır.

3.1.1.3.2 AR-GE Bölgesinde Faaliyet Gösteren Firmalara Tanınan Kazanç İstisnası

06.07.2001 tarih ve 24454 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4691 sayılı Kanun ile, üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliği sağlanarak, ülke sanayisinin uluslar arası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması maksadıyla, teknolojik bilgi üretmek, üründe ve üretim yöntemlerinde yenilik geliştirmek, ürün kalitesini ve standardını yükseltmek, verimliliği artırmak, üretim maliyetlerini düşürmek teknolojik bilgiyi ticaretleştirmek.⁵³ Bu şekilde, teknoloji yoğun üretim ve girişimciliği desteklemek, küçük ve orta ölçekli işletmelerin yeni ve ileri teknolojilere uyumunu sağlamak, Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulunun Kararları da dikkate alınarak teknoloji yoğun alanlarda yatırım olanakları yaratmak, araştırmacı ve vasıflı kişilere iş imkanı yaratmak, teknoloji transferine yardımcı olmak ve yüksek teknolojiyi sağlayacak yabancı sermayenin ülkeye girişini hızlandıracak teknolojik alt yapıyı sağlamak amacıyla Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin kurulması hedeflenmiştir.

Söz konusu Kanunun 8'inci maddesiyle, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde yer alan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve AR-GE'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları, faaliyete geçilmesinden itibaren beş yıl süre ile gelir ve kurumlar vergisinden istisna kılınmıştır. Bakanlar Kurulu, seçilen, hedef alınan, belirli teknolojik alanlar ve ürünler için on yıla kadar bu süreyi uzatabilmektedir. Aynı madde ile Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretlerinin, bölgenin kuruluş tarihinden itibaren on yıl süre ile her tür vergiden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.⁵⁴

Bu kanunun 8.'inci maddesinin 3.,4. ve 5'inci fıkralarıyla getirilen ve yukarıda açıklanan vergi istisnaları 5035 sayılı Kanunun 49/7'nci maddesiyle, 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak 5035 sayılı Kanun'un 44'üncü maddesiyle 4691 sayılı Kanuna eklenen geçici 2'nci madde ile bu istisnalar yönetici

⁵³ Mustafa Özer ve Bünyamin Öztürk, "Teknoloji Geliştirme Bölgelerine Sağlanan Vergi Avantajları", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 178 (Temmuz 2003)

⁵⁴ M. Kemal Gündüz ve Necati Perçin, "Araştırma ve Geliştirme Harcamalarına İlişkin Olarak Yapılacak Olan Vergi Ertelemesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 131 (Ağustos 1999)

şirketleri de kapsar bir şekilde yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu geçici madde hükmüne göre, yönetici şirketlerinde bu Kanunun uygulanması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin münhasıran bu bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları, 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

4691 sayılı Kanunun Geçici 2'nci maddesi ile bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2013 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Bölgede fiilen çalışmayanlara istisna uygulandığının tespit edilmesi halinde, ziyana uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan yönetici şirket de ayrıca sorumludur.

3.1.1.3.3 Yatırım İndirimi

Yatırım İndirimi Müessesesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesiyle belirtilen şartlar dahilinde yapılan harcamaların aktifleştirildiği dönem itibariyle amortisman ayrılmak suretiyle kazançtan indirilmesinden sonra, kazancın belirlenmesi sırasında ikinci kez vergi matrahından düşülmesine imkan sağlayan bir müessesedir.

4842 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle yatırım indirimi istisnası, GVK'nin Ek 1 ve Ek 6'ncı maddeleri anılan Kanun'un 37/1-c maddesi ile 24.04.2003 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Diğer taraftan, 4842 sayılı Kanunun 17'nci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununa geçici 61'inci madde eklemiştir. Bu madde ile, 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri çerçevesinde yapılan yatırımlara, GVK'nın kaldırılan Ek 1 ve Ek 6'ncı maddelerinin uygulanmasına devam edilecektir. Ancak belirli koşullarda, mükelleflere, yeni düzenleme çerçevesinde yatırım indiriminden yararlanma hakkı tanınmıştır. Bu çerçevede yatırım indirim istisnasıyla ilgili olarak vergi mevzuatımızda iki ayrı düzenleme aynı anda uygulanacaktır. GVK'nın 19'uncu maddesi ile yatırım indirimi uygulamasında önemli değişiklikler yapılmıştır:

—Yatırım indiriminden yararlanmak için gerekli olan yatırım teşvik belgesi uygulaması kaldırılmıştır.

—Yatırım indirim uygulamasında sektör ayrımı ortadan kaldırılmıştır.

—Öngörülen yatırım indirim uygulaması kaldırılmıştır.

—Yatırım indirim oranı % 40’a düşürülmüş ve oran değişikliği konusunda Bakanlar Kuruluna herhangi bir yetki verilmemiştir.

—Yatırım indirim uygulamasından yararlanacak iktisadi kıymetler konusunda değişiklikler yapılmıştır.

Yatırım indirimi istisnasından, kazançlarını bilânço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilmektedir.

Yatırım indiriminden yararlanacak olan mükellefin, bilanço esasına göre tespit edilen birden fazla şahsi işletmesi varsa, indirim sadece yatırım yapılan işletmeden elde edilen kazanca değil, ticari işletmelerden de elde edilen “ticari kazançlar toplamına” uygulanır. Ancak hem ticari hem de zirai işletmesi olan mükellefin ticari faaliyeti ile ilgili olarak yaptığı yatırımdan dolayı hak kazandığı yatırım indirimi, zirai faaliyetinden sağladığı kazançtan indirmesi mümkün değildir. Aynı şekilde zirai faaliyetle ilgili olarak yapılan yatırımdan dolayı hak kazanılan yatırım indirimi de bu kişinin ticari faaliyetinden sağladığı kazancına uygulanamamaktadır.⁵⁵

Gelir Vergisi Kanununun 19/1’inci maddesinde; yatırım indiriminin konusunun, kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedelleri olduğu hükmüne bağlanmıştır. Diğer taraftan Kanunun 19/4’üncü maddesinde, hangi harcamaların yatırım indirimi kapsamı dışında kaldığı tek tek sayılmıştır. Madde hükmüne göre;

—Bedeli 5 milyar (2004 yılından itibaren 6 milyar) liradan az olan iktisadi kıymetler,

—Yurt içi veya dışında daha önce kullanılmış iktisadi kıymetler (yüzen havuzlar ve oniki yaşından küçük gemiler hariç),

⁵⁵ Maliye Bakanlığı, 187 seri nolu *Gelir Vergisi Genel Tebliği*.

—Gayri maddi haklar (yatırım indiriminden yararlanan iktisadi kıymetlerin kullanılabilmesi için gerekli olan bilgisayar programları hariç),

—Mal ve hizmet üretimi ile doğrudan ilgili olmayan alet, edevat, mefruşat ve büro demirbaşları,

—Bedelsiz olarak iktisap edilen iktisadi kıymetler,

—Binek otomobili ve benzeri kara taşıtları, yat, kotra, tekne ve benzeri motorlu deniz araçları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtları (işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olanlar hariç).

5024 sayılı enflasyon düzeltmesine ilişkin kanunun yatırım indirimine ilişkin düzenlemelerinde ise, 5024 sayılı kanunun 6'ncı maddesi ile 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, GVK'nın yatırım indirimi istisnasını düzenleyen 19'uncu maddesinin 2'nci ve 3'üncü fıkraları değiştirilmiştir. Söz konusu değişikliklerle devreden yatırım indirimi istisnasının endekslenmesinde yeniden değerlendirme oranı yerine, Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından açıklanan TEFE'nin kullanılacağı hükme bağlanmıştır.

Yatırım indirimi, kazancın bulunması halinde belirli bir süreyle sınırlı olmaksızın kullanılabilecek bir vergi istisnasıdır. Bu iki özelliği yatırım indiriminin, vergi matrahından indiriminde mahsup sırasını önemli hale getirmektedir.

Yatırım indiriminin mahsubunda süre kısıtlaması bulunmaması ve sürekli endeksleme uygulaması nedeniyle, 187 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, mükelleflerin yatırım indirimi dışında uygulamaları gereken başka indirim ve istisnaları bulunması halinde, önce diğer istisnaların, sonra yatırım indiriminin uygulanacağı belirtilmiştir.

3.1.1.3.4 Ücretlerdeki Muafiyet ve İstisnalar

Gelir Vergisi Kanunu bazı ücretleri gelir vergisinden istisna etmiş, bazı ücretleri de vergiden muaf tutmuştur. Yani bazı ücretler verginin konusu itibarıyla, bazı ücretler de elde edenler yönünden vergi dışı bırakmıştır. Bu ücretlerin bazıları şunlardır:

1-Yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve ilgili

ülkenin uyuğunda bulunan memurları dışında kalan memur ve hizmetlilerin yalnızca bu işlerden dolayı aldıkları ücretler.

2- Hizmet erbabının toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak gayesiyle işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri,

3- Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20 maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları,

4- Kanuni iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler.

5- 31.12 2007 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ödemeleri.

Tablo 7

Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibariyle Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı

2003	Gelir ve Kurumlar	Sosyal Güvenlik	Ücretler	Emlak	Mal ve Hizmetler	Diğer
Kanada	46,0	15,4	2,1	10,0	26,1	0,4
Meksika	26,5	16,9	1,8	1,6	52,5	0,7
ABD	43,3	26,4	-	12,1	18,2	-
Avustralya	55,2	-	5,6	9,5	29,7	-
Japonya	30,6	38,5	-	10,3	20,3	0,3
Kore	28,0	19,5	0,2	11,8	37,1	3,3
Yeni Zelanda	59,6	-	-	5,2	35,2	-
Avusturya	29,7	33,7	6,2	1,3	28,2	0,7
Belçika	39,0	31,8	-	3,3	24,6	0,1
Çek Cum.	25,3	43,6	-	1,4	29,7	0,0
Danimarka	59,9	2,5	0,4	3,8	33,0	0,0
Finlandiya	38,7	26,7	-	2,3	32,0	0,1
Fransa	23,2	37,7	2,5	7,3	25,5	3,6
Almanya	27,4	40,5	-	2,4	29,4	0,0
Yunanistan	23,3	36,1	-	4,5	35,8	0,0
Macaristan	24,8	30,5	2,5	2,2	39,4	0,7
İzlanda	44,3	8,6	-	5,9	41,0	0,2
İrlanda	39,3	14,8	0,6	6,5	38,4	-
İtalya	30,9	29,5	-	8,0	25,7	6,0
Lüksemburg	36,3	27,9	-	7,5	28,1	0,1
Hollanda	25,5	36,3	-	5,2	31,8	0,5
Norveç	43,3	22,9	-	2,5	31,2	-
Polonya	18,2	41,4	0,6	4,0	35,8	-
Portekiz	24,5	31,7	-	4,1	36,7	2,8
Slovak Cum.	22,3	39,6	-	1,8	36,2	0,0
İspanya	28,2	35,3	-	7,5	28,2	0,5
İsveç	36,3	29,1	4,9	3,1	26,3	0,3
İsviçre	42,9	25,5	-	8,3	23,3	-
Türkiye	23,7	20,8	-	3,2	49,5	2,9
İngiltere	36,5	18,5	-	11,8	32,7	-

OECD Toplam	34,4	26,1	0,9	5,6	32,1	0,8
OECD Amerika Kıtası	38,6	19,6	1,3	7,9	32,3	0,3
OECD Pasifik Bölgesi	43,3	14,5	1,5	9,2	30,6	0,9
OECD Avrupa	32,3	28,9	0,8	4,7	32,3	0,8
AB 19	31,0	30,9	0,9	4,6	31,4	0,8
AB 15	33,2	28,8	1,0	5,2	30,4	1,0

Kaynak: OECD, Revenue Statistics of OECD Member Countries, Paris, 2005

3.1.1.4 Gelir Vergisinin Tarhı, Tarifesi ve Ödenmesi

Gelir Vergisi kural olarak, vergi mükellefinin beyanına göre tarh edilir. Götürü vergilendirilen kazançlar dışında kalan kazanç ve iratlar vergi beyannameleri ile bildirilir. Gelir Vergisi Kanunu'na göre üç çeşit beyanname vardır.

3.1.1.4.1 Yıllık Beyanname

Gelir Vergisi Mükellefi olan gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği bütün kazanç ve iratları toplanarak yıllık beyanname ile her yılın Mart ayının 15'inci günü akşamına kadar, gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan ibaret olması halinde ise, izleyen yılın Şubat ayının 15'inci günü akşamına kadar tam mükellefiyette vergiye tarha yetkili vergi dairesine, dar mükellefiyette Türkiye'de vergi muhatabı mevcutsa Türkiye'de oturduğu yerin, Türkiye'de vergi muhatabı yoksa işyerinin, işyeri birden fazla ise bu işyerlerinden herhangi birisinin bulunduğu yer vergi dairesine verilir veya taahhütlü olarak posta ile gönderilir.

Takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannameleri, memlekete terke takaddüm eden 15'inci gün, ölüm tarihinden itibaren ise 4 ay içinde verilir.

3.1.1.4.2 Muhtasar Beyanname

Gelir Vergisi Kanunu 94'üncü maddesinde belirtilen tevkifat yapmaya mecbur olanlar, bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettirdikleri vergileri, ertesi ayın 20'nci günü akşamına kadar ödeme ve tahakkukun yapıldığı vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

Genel bütçeye dahil idare ve müesseseler yaptıkları vergi tevkifatı için beyanname vermezler.

3.1.1.4.3 Münferit Beyanname

Dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar aşağıda belirtilmiştir. Bu kişiler:

- Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını gayrimenkulün bulunduğu,
- Menkul malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını işletmenin bulunduğu,
- Ticari ve ya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratlarını işletmenin bulunduğu,
- Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere tavassuttan elde edilen diğer kazanç ve iratlar faaliyetin yapıldığı,
- Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar ödemenin yapıldığı yerin vergi dairesine münferit beyanname ile bildirmeye mecburdurlar.

3.1.1.4.4 Verginin Tarhı

Gelir Vergisi mükellefinin ikametgahının bulunduğu mahal vergi dairesince tarh edilir. Ancak;

İşyeri ve ikametgahı ayrı vergi dairesi bölgesinde bulunan mükelleflerin vergileri, Maliye Bakanlığınca uyun görüldüğü takdirde ve mükellefe de evvelden bildirilmek kaydıyla işyerinin bulunduğu yerin vergi dairesince tarh olur.

Dar mükellefiyete tabi olanların vergileri, beyannamelerini vermeye mecbur oldukları yerin vergi dairesince tarh olunur.

3.1.1.4.5 Gelir Vergisi Tarifesi

Gelirlere uygulanacak vergi tarife oranları aşağıdaki tabloda belirtilmiştir. Ücretlerin vergilendirilmesinde bu oranlar 5 puan indirilerek uygulanmaktadır.

Tablo 8

Gelir Vergisine Tabi Gelirler İçin Uygulanacak Vergi Tarife Oranları

Vergi Matrahı	Vergi Oranı
7.000 YTL' ye kadar	%15
18.000 YTL' nin 7.000 YTL' si için 1.050 YTL fazlası için	%20
40.000 YTL' nin 18.000 YTL' si için 3.250 YTL fazlası için	%27
40.000 YTL' den fazlasının 40.000 YTL' si için 9.190 YTL fazlası için	%35

3.1.1.4.6 Gelir Vergisinin Ödenmesi

Gelir Vergisinde yıllık beyana tabi gelirler üzerinden tahakkuk eden vergilerde ödeme, şubat ayı içerisinde verilmesi gereken beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi Şubat ve Haziran aylarında, Mart ayı içerisinde verilmesi gereken beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere ki eşit taksitte ödenir.

İşverenlerce yapılan tevkifat vergi kesenler tarafından beyanname verecekleri ayın 26. günü akşamına kadar bağlı bulundukları vergi dairesine yatırılır.

3.1.1.5 Kurumlar Vergisi

3.1.1.5.1 Kurumlar Vergisinin Konusu

Yasada kurum niteliğinde sayılan kurum ve kuruluşların bir takvim yılı içinde elde ettikleri, gelir vergisi mevzuuna giren gelir unsurlarının elde edilmesidir. Gelir vergisi mevzuuna giren gelir unsurları;

- 1) Ticari kazançlar
- 2) 2-Zirai kazançlar
- 3) 3-Ücretler

- 4) 4-Serbest meslek kazançları
- 5) 5-Gayrimenkul sermaye iratları
- 6) 6-Menkul sermaye iratları
- 7) 7-Diğer kazanç ve iratlar

Olup bu kazanç ve iratların tespitinde, gelir vergisinin ticari kazançların tespiti ile ilgili hükümleri uygulanır.

3.1.1.5.2 Kurumlar Vergisinin Mükellefi

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde

A- Sermaye şirketleri

B- Kooperatifler

C- İktisadi kamu müesseseleri

D- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olarak tanımlanmışlardır.

3.1.2 Servetten Alınan Vergiler

3.1.2.1 Veraset ve İntikal Vergisi

Veraset ve intikal vergisi, taşınır ve taşınmazların el değiştirmesinden alınan bir servet vergisi türüdür. Bu vergi miras suretiyle elde edilen serveti verginin konusuna dahil ederken, ivazsız bir surette elde edilen değerlerin de vergilendirilmesini öngörmektedir.

Veraset ve İntikal Vergisinin Konusu

Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan kişilere ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yolu ile veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir şekilde, bir kimseden diğerine intikal eden menkul ve gayrimenkul değerle ile, mameleke girebilen diğer bütün haklar ve alacaklar oluşturmaktadır.

3.1.2.2 Emlak Vergisi

Türkiye’de bulunan bina ve araziler üzerinden alınan özel bir servet vergisi türüdür. Malvarlığı unsurları arasında yer alan bina ve arazi, vergi ödeme gücünün bir karinesi sayılmaktadır.

3.1.2.3 Motorlu Taşıtlar Vergisi

Karayolları Trafik Kanununa göre, trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları, Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş bulunan, uçak veya helikopter, liman veya belediye siciline kayıt ve tescil edilmiş olan motorlu deniz taşıtlar bu verginin konusunu oluşturmaktadır.

3.1.3 Harcamalardan Alınan Vergiler

Harcama vergileri, genel tüketim vergileri ve özel tüketim vergileri olmak üzere 2’ye ayrılır. Genel tüketim vergileri, üretim aşamalarında malların el değiştirmesi sırasında alınan vergilerdir. Genel tüketim vergilerini, uygulama aşamaları dikkate alınarak yayılı muamele vergileri ve katma değer vergileri olmak üzere iki gruba ayırmak mümkündür.⁵⁶

3.1.3.1 Katma Değer Vergisi

3065 sayılı Kanun ile vergi sistemimize giren Katma Değer Vergisi modern bir genel tüketim vergisidir.

Katma Değer Vergisinin konusunu, Kanunun 1’inci maddesinde belirtildiği üzere

- 1) Ticari, sınai ve zirai faaliyetler ile serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
- 2) Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
- 3) Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler oluşturmaktadır.

⁵⁶ Hakkı Özel ve Doğan Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, Bursa:Ezgi Kitabevi Yayınları, 1992, s.1.

Katma Değer Vergisinin yükümlüsü, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, bu işleri yapanlar; ithalata mal ve hizmet ithal edenler; transit taşımalarda, gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar ile vergi konusuna giren diğer teslim ve hizmetleri yapanlardır.

Tablo 9

Katma Değer Vergisi Tahsilatının GSMH' ye Göre Esneklikleri

Yıllar	GSMH (1)	ARTIŞ (%)	DAHİLDE ALINAN KDV TAHSİLATI	ARTIŞ (%)	ESNEKLİK	İTHALDE ALINAN KDV TAHSİLATI	ARTIŞ (%)	ESNEKLİK (%)	TOPLAM KDV TAHSİLATI	ARTIŞ (%)	ESNEKLİK
1985	35.350,3	59,47	566,9	-	-	383,7	-	-	950,6	-	-
1986	51.184,8	44,79	1.039,7	83,40	1,86	528,0	37,61	0,84	1.567,7	64,92	1,45
1987	75.019,4	46,57	1.562,8	50,31	1,08	1.004,2	90,19	1,94	2.567,0	63,74	1,37
1988	129.175,1	72,19	2.660,5	70,24	0,97	1.517,0	51,07	0,71	4.177,5	62,74	0,87
1989	230.369,9	78,34	4.175,8	56,96	0,73	2.284,7	50,61	0,65	6.460,5	54,65	0,70
1990	397.177,5	72,41	7.649,7	83,19	1,15	4.721,5	106,66	1,47	12.371,2	91,49	1,26
1991	634.392,8	59,73	14.540,9	90,08	1,51	8.290,7	75,59	1,27	22.831,6	84,55	1,42
1992	1.103.604,9	73,96	27.053,1	86,05	1,16	15.035,0	81,35	1,10	42.088,1	84,34	1,14
1993	1.997.322,6	80,98	50.892,2	88,12	1,09	30.984,6	106,08	1,31	81.876,8	94,54	1,17
1994	3.887.902,9	94,66	110.918,0	117,95	1,25	65.824,2	112,44	1,19	176.742,2	115,86	1,22
1995	7.854.887,2	102,03	212.119,3	91,24	0,89	142.861,2	117,03	1,15	354.980,5	100,85	0,99
1996	14.978.067	90,68	419.166,8	97,61	1,08	323.859,4	126,70	1,40	743.026,2	109,31	1,21
1997	29.393.262	96,24	861.261,5	105,47	1,10	700.300,1	116,24	1,21	1.561.561,6	110,16	1,14
1998	53.518.331	82,08	1.589.060,1	84,50	1,03	1.136.023	62,22	0,76	2.725.083,2	74,51	0,91
1999	78.282.966	46,27	2.433.262,0	53,13	1,15	1.731.072	52,38	1,13	4.164.334,1	52,81	1,14
2000	125.596.128	60,44	4.487.807,6	84,44	1,40	3.891.746	124,82	2,07	8.379.553,6	101,22	1,67
2001	176.483.953	40,52	7.289.543,5	62,43	1,54	5.149.317	32,31	0,80	12.438.860	48,44	1,20
2002	275.032.366	55,84	11.542.749	58,35	1,04	8.857.451	72,01	1,29	20.400.200	64,00	1,15
2003	356.680.888	29,69	15.389.547	33,33	1,12	11.641.552	31,43	1,06	27.031.099	32,50	1,09
2004	428.932.343	20,26	18.666.461	21,29	1,05	15.658.747	34,51	1,70	34.325.208	26,98	1,33

Kaynak: www.dpt.gov.tr, 2004 verileri.

Tablo 10**Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı**

Yıllar	Vergi Gelirleri Tahsilatı	Dahilde Alınan KDV Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki %	İthalde Alınan KDV Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki %	Toplam KDV Tahsilatı	Vergi Gelirleri İçindeki %
1985	3.829	567	14,8	384	10,0	951	24,8
1986	5.972	1.040	17,4	528	8,8	1.568	26,3
1987	9.051	1.563	17,3	1.004	11,1	2.567	28,4
1988	14.232	2.660	18,7	1.517	10,7	4.177	29,3
1989	25.550	4.176	16,3	2.285	8,9	6.461	25,3
1990	45.399	7.650	16,9	4.721	10,4	12.371	27,2
1991	78.643	14.541	18,5	8.291	10,5	22.832	29,0
1992	141.602	27.053	19,1	15.035	10,6	42.088	29,7
1993	264.273	50.892	19,3	30.985	11,7	81.877	31,0
1994	534.888	110.918	20,7	65.824	12,3	176.742	33,0
1994	587.760	110.918	18,9	65.824	11,2	176.742	30,1
1995	1.084.350	212.119	19,6	142.861	13,2	354.980	32,7
1996	2.244.094	419.167	18,7	323.859	14,4	743.026	33,1
1997	4.745.484	861.262	18,1	700.300	14,8	1.561.562	32,9
1998	9.228.596	1.589.060	17,2	1.136.023	12,3	2.725.083	29,5
1999	14.802.280	2.433.262	16,4	1.731.072	11,7	4.164.334	28,1
2000	26.503.698	4.487.808	16,9	3.891.746	14,7	8.379.554	31,6
2001	39.735.928	7.289.543	18,3	5.149.317	13,0	12.438.860	31,3
2002	59.631.868	11.542.749	19,4	8.857.452	14,9	20.400.201	34,2
2003	84.316.169	15.389.547	18,3	11.641.552	13,8	27.031.099	32,1
2004	101.038.904	18.666.461	18,5	15.658.747	15,5	34.325.208	34,0

3.1.3.2 Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

Günümüzde uygulanan Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV), 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu ile düzenlenmiştir.

Banka ve Sigorta şirketlerinin 10.06.1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile

olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar, Banka Ve Sigorta Muameleleri Vergisine tabidir.

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisini, banka ve bankerler ile sigorta şirketleri öder. Kambiyo alım ve satım muamelelerinde, kambiyo satışlarının tutarı vergiye matrah olur. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin oranı %15'tir.

3.1.3.3 Damga Vergisi

Damga Vergisinin mükellefi, ilgili kağıtları imza edenlerdir. Yabancı ülkelerdeki kağıtlarda ise, bu kağıtları resmi dairelere ibraz eden, üzerinden devir veya ciro işlemi yapanlar yada herhangi bir surette hükümlerinden istifade edenlerdir.

Tablo 11

Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Oranları

Toplam Hasılat/ Toplam Tahakkuk (1970 – 2004)

YILLAR	ORAN (%)
1970	88,5
1971	89,9
1972	88,7
1973	89,6
1974	82,3
1975	89,2
1976	91,0
1977	87,1
1978	84,0
1979	81,2
1980	82,5
1981	81,5
1982	79,0
1983	81,1
1984	81,8
1985	84,9
1986	88,0
1987	89,6
1988	90,7
1989	87,9
1990	85,9
1991	82,5
1992	81,7
1993	81,3
1994	82,8

1995	85,6
1996	88,1
1997	89,8
1998	89,5
1999	86,8
2000	90,5
2001	90,3
2002	91,4
2003	92,5
2004	93,0

3.2 Türk Vergi Sisteminde Vergi Kayıplarına Neden Olan Yasal Boşluklar

Ulusal vergi mevzuatının sık sık değiştirilmesi ile karmaşık bir yapıya sahip olması, çok sayıda vergi kanununun uygulamada olması yüzünden kanunlar arasında bağlantı kurulamaması, kanun hükümlerinden birinin vergilendirdiği vergi konusunun, bir diğer kanun maddesi ile istisna veya muafiyet kapsamına alınması gibi haller sonucunda karmaşık bir hal alan vergi kanunları, bizzat vergi kayıplarına neden olabilmektedir. Buna karşılık, vergi avantajı sağlayarak vergi yükünü azaltmak, vergi kaçırmanın aksine yasal bir yol olup, yasaların mükelleflere tanıdığı bir haktır. Türk vergi sistemi incelendiğinde vergiden kaçınmaya olanak sağlayan yasal boşlukların bir kısmını aşağıdaki şekilde inceleyebiliriz. Bu çerçevede, 1980 sonrasında vergi gelirlerini artırıcı yönde teknik önlemler sisteme sokulmuş olup, kayıt ve belge düzeninin geliştirilmesine önem gösterilmiştir.⁵⁷

3.2.1 Servet Beyanı Esasının Kaldırılması

Mükellefin dönem başı ile dönem sonu arasında elde ettiği gelirin doğru beyan edilip edilmediğinin oto kontrolünü sağlayan servet beyanı uygulamasının, 1984 yılında kaldırılması ile vergi kaybına neden olan kayıt dışı uygulamalar kontrolsüz bırakılmıştır.

3.2.2 Gelir Kavramının Tespitine Yönelik Mevcut Kaynak Teorisinin Kayıt Dışı Faaliyetlerin Vergilendirilmesine Olanak Tanımaması

Vergi sistemimizde, 4369 sayılı düzenleme ile gelir kavramı genişletilerek, tasarruf ve harcamalara kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iradın safi tutarı olarak yeniden tanımlanmış iken, 4444 sayılı Kanun ile bu hükmün uygulanmayacağı şeklinde düzenleme getirilerek, kayıt dışı faaliyetlerden elde edilen gelir, vergi dışında bırakılmıştır.⁵⁸

⁵⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 7.b. Ankara: Turhan Kitabevi, 1999, s.230

⁵⁸ Mehmet Tosuner, “*Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler*” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı.85, (Ekim 1995)

Böylece gelir daha önceki yasada belirtilen şekilde, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safî tutarı olarak tanımlanmaya devam edilmiştir. Örneğin kumar kazançları, 4369 sayılı Kanun çerçevesinde tanımlanmış olması halinde vergilendirilebilecekken, söz konusu Kanunun yürürlüğe girmemesi üzerine, gelirin eskiden olduğu gibi tanımlanması sonucunda, kumar kazançları verdi dışında bırakılmış olunmaktadır.

3.2.3 Vergi Muafiyet ve İstisnalarından Yararlanılması

Türk vergi sisteminde mükellef veya vergilendirilmesi gereken konudan oluşan vergi tabanı, çeşitli siyasi, ekonomik veya sosyal nedenlerle daraltılmaktadır. Mükellefler, bu sınırlar çerçevesinde kazanç elde ettiklerinde, vergi ödeme zorunluluğu ortadan kalkmaktadır.

Bununla birlikte, vergi sistemimizde bulunan çok sayıda istisna, muafiyet ve indirimler ile bunlara ilişkin özel hesaplama yöntemleri, mevzuatın karmaşıklığını artırmaktadır. Böylece ekonomik ve sosyal nedenlerle getirilen muafiyet ve istisna uygulamalarının amacından uzaklaşabildiği görülmektedir.

3.2.4 Azalan Bakiyeler Usulü ile İki Kat Amortisman Ayırma Avantajı

Vergi mükellefleri dönem sonlarında amortisman ayırma usulü olarak, normal amortisman yerine azalan bakiyeler usulünü kullanarak, kendilerine daha fazla gider yazma olanağını elde etmişlerdir. Söz konusu usule göre, amortisman oranı, normal amortisman oranı olan % 20'nin iki katı olup, % 40'tır. Bu uygulama da vergi matrahının aşınmasına sebep olmaktadır.

3.2.5 Şüpheli Duruma Gelen Alacaklara Karşılık Ayırarak Gider Yazma Olanağı

Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesinde belirtilen hüküm çerçevesinde, alacağın dava ve icra aşamasında olması, alacağın teminatlı olmaması, alacağın tahakkuk etmiş olması ve bilanço usulüne göre defter tutulmuş olması gibi bir takım unsurların varlığı halinde, mükellefe, şüpheli alacak için karşılık ayırmak suretiyle gider yazma olanağı sağlanmaktadır.

3.2.6 Alacak ve Borç senetleri için Reeskont Ayrılması

İşletmeler yılsonunda ve geçici vergi ödeme dönemlerinde vadesi gelmemiş alacak ve borç senetlerini reeskonta tabi tutarak, yasal olarak giderlerini artırmak suretiyle karlarını aşağı çekmektedirler.

3.2.7 Muhtasar Beyannameyi Aylık Verme Yerine 3 Aylık Dönemler İtibariyle Verme Olanğından Yararlanma

Yanlarında çalışan eleman sayısı 10 ve daha az olan işletmelerin, her ay yerine 3 ayda bir muhtasar beyanname vermek suretiyle vergilerini de bu şekilde 3 ayda bir ödeme olanağından yararlanmaları, işletmelere kendi içinden 3 aylık faizsiz finansman olanağı sağlanırken, devlet, ödenmesi gereken bu tutardan 2 ay mahrum kalmaktadır.

3.2.8 Vergi Teşvik Sistemin Yaygınlığı

Vergi teşvik uygulamalarına örnekleme usulü ile bakacak olursak, teknolojik araştırmaları geliştirmek amacı ile 4691 sayılı Kanun ile “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri” düzenlenmiştir. Buna göre, üniversite, ileri teknoloji enstitüleri gibi alanlarda belirli koşullar çerçevesinde yapılan araştırma geliştirme faaliyetleri ile bu faaliyetler sonucunda elde edilen kazançlar, 5 yıl süreyle gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Kurumların birleşmesine ilişkin Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 37, 38 ve 39’uncu maddelerinde yer alan devir hükümleri ile bölünme ve hisse değişim hükümleri de bir teşvik düzenlemesidir. Buna göre KVK’nın 39’uncu maddesinde belirtilen koşulların varlığı halinde birleşmeden doğan karlar vergilendirilmemektedir. Bununla birlikte devir işleminde, amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin amortismanına kalınan yerden devam edildiğinden, birleşmeye göre amortisman giderleri daha düşük gerçekleşmekte ve vergi yükü olumsuz etkilenmektedir.⁵⁹

⁵⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 7.b. Ankara: Turhan Kitabevi, 1999, s.125.

Kurumlar Vergisi Kanununun 14'üncü maddesinin 6'ncı bendinde, mükelleflerin yıl içinde yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamaları tutarını geçmemek üzere, ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık kurumlar vergisinin % 20'si 3 yıl süre ile faizsiz olarak ertelenebileceği, bu verginin üç yıl içinde kurumlar vergisinin ödenme süreleri içinde eşit taksitler halinde ödeneceği hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin faydalanmasına olanak tanıyan yatırımların ve istihdamın teşvikine ilişkin 5084 sayılı yasa ile getirilen gelir vergisi stopajı teşviki hükümleri ile vergi mükellefleri belli koşullarda ödenecek verginin terkin edilmesinden yararlanmaktadır. Ekonomideki sermaye birikimini hızlandırmak için 24.04.2003 tarihinden itibaren önemli değişiklikler getirilerek, yatırım teşvik belgesi alma zorunluluğuna son verilen yatırım indirimi hükümleri sayesinde de, Kanunda belirtilen koşullar çerçevesinde sözü edilen mükellefler vergi ödemediği kaçınmış olmaktadır.

3.2.9 Elektronik ticaretin Yaygınlaşması

İnternet ortamında yapılan ticaretler uluslararası düzeyde de vergilendirme problemleri yaşanması nedeni ile vergi kayıpları oluşmaktadır. Vergi mükelleflerinin ikametgah tespitinin yapılamaması, uluslar arası düzeyde bilgi akışının gerçekleştirilememesi, söz konusu firma merkezlerinin vergi cennetlerinde yer alması gibi bir takım problemler, önemli vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmaktadır

3.2.10 Vergi Cezalarının Etkinliğinin Olmaması

Denetimler sonucu ortaya çıkan matrah farkları ve bunlara uygulanan gecikme faizlerinin uzlaşma, ceza indirimi gibi hükümlerle vergi alacağının tahsiline kolaylık sağlanması amacı ile indirilmesine olanak tanınması, hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanmasında cezaların ertelenmesi ve para cezalarına çevrilmesi de bu kapsamda vergi kayıplarını artıran nedenleri oluşturmaktadır.

3.2.11 Pişmanlık ve İslah ile Uzlaşma Müesseselerinin Varlığı

Pişmanlık ve ıslah kurumu, uzlaşma ve cezalarda indirim gibi kurumlar, vergi tahsiline hız kazandırma amacı ile hukuk sistemimize girmiştir. Pişmanlık ve ıslah kurumu ile vergi suçu işlenmesiyle failde mükellef arasında kurulan ceza ilişkisi bütün sonuçlarıyla ortadan kalkmaktadır. Bu uygulama, vergi adaleti ve eşitlik ilkesine

aykırılığı ve idari suiistimallere açık olması gibi nedenlerle eleştirilmektedir. Burada dikkate alınması gereken husus, pişmanlık kurumunun tek başına işlerliği olan bir kurum olarak görülmemesidir. Mükelleflerin vicdan azabı ile vergi ödemelerini beklemek gerçekçi bir yaklaşım değildir.

Uzlaşma, vergi alacağının tahsilini uzayan ihtilaflara neden olmayarak, hızlandıran, idarenin yükünü hafifleten bir kurum olarak vergi yasalarımızda yer alsa da, cezalarında uzlaşma müessesesinin sıklıkla kullanılması, vergisini zamanında ödeyen dürüst mükelleflerin de kayıt dışı faaliyetlere kayarak, kaçakçılığın artmasına neden olmaktadır. Bu sayede uzlaşma kurumu ile, vergi kayıp ve kaçığının yaptırımı olan cezalar etkinliğini yitirmektedir.

3.2.12 Mali Af Düzenlemeleri

Mükelleflerce zamanında ödenmeyen veya eksik ödenen vergi anaparasının yanı sıra faiz ve gecikme zammı gibi faizlerin geriye dönük olarak af kapsamına alınması suretiyle yasal olarak vergi ödeme zorunluluğu ortadan kaldırılmıştır. Mali af düzenlemelerinin sosyal, ekonomik ve mali yönden olumlu ve olumsuz etkileri de bulunmaktadır.

3.2.13 Vergi İdaresinin Etkin Çalışmaması ve Denetimin Yetersizliği

Vergi bürokrasisinin yoğunluğu nedeni ile kimi mükellefler kazançları üzerinden vergi ödemek istememektedir.

Türk vergi sisteminde yıllardır birçok yenilik ve değişiklikler yapılmasına karşın, vergi idaresinin köklü değişikliğe uğramaması, bunun ekonomik ve mali yapı ile bütünleşmesine engel olmaktadır. Vergi idaresinin yapısında personel, maaş ve özlük haklarının iyileştirilmesi, eğitim verilmesi ile hizmet kalitesinin artırılması sağlanmalıdır. Vergi idarelerinin, vergi tahsili gibi bankalar tarafından yapılabilecek görevlerden arındırılması, bilgisayar altyapı olanaklarının geliştirilerek, internet üzerinden beyanname düzenlenmesi, ödemelerin internet aracılığı ile yapılabilmesine ilişkin olanakların genişletilmesi, aksi takdirde mükelleflerin idare ile yaşadıkları sorunlara da bağlı olarak, vergi yükümlülüklerini aksatabildikleri görülmektedir.

Vergi kimlik numarası uygulamasının getirilmesine karşın, bu numara aracılığı ile yapılan işlemlerin bankalar, noterler ve diğer kamu kurumlarınca sorgulanmaması

nedeni ile, ülke genelinde gelir transferi ile nakit akışının izlenmesi de vergi kayıplarına neden olan bir durumdur. Bunlara ek olarak birde denetim yetersizliği söz konusu olduğunda vergi ödeme bilinci zayıf olan pek çok mükellef, vergi ödemek yerine vergi kaçırma yoluna giderek, risk üstlenmeye tercih etmektedir. Genellikle incelemeler kayıtlı mükellefler üzerinde yapılmakta olup, kayıtlı olmayan mükellefler kayıt dışı kalmaya devam etmektedir

3.3 Türk Vergi Sisteminde Vergi Kayıplarını Doğuran Yasal İşlemler

Vergi kayıp ve kaçakları yasal olan faaliyetler kadar yasal olmayan faaliyetler sonucunda da ortaya çıkabilmektedir. Yasal olmayan faaliyetler, “ekonomik faaliyetler (kaçakçılık, uyuşturucu ticareti, izinsiz kumar oynatma, uyuşturucu ticareti ve tefecilik gibi)” ve dolandırıcılık, hırsızlık, rüşvet ve kalpazanlık gibi “diğer faaliyetler”dir. Vergi kaçakçılığı ister yasal faaliyetler sonucu, isterse yasal olmayan faaliyetler sonucu ortaya çıksın, sonuçta vergi ziyana neden olmaktadır. Uygulamada vergi kaçakçılığının çok farklı şekilde ortaya çıktığı görülmekle birlikte, burada belli başlı olanlarına değinilecektir.

3.3.1 İşe Başlamanın Vergi Dairesine Bildirilmemesi

Vergi Usul Kanunu’nun 168’inci maddesi gereği, işe başlama nedeniyle, işe başladıktan sonraki 10 gün içerisinde vergi dairesine bildirimde bulunulmalıdır. Bildirimde bulunmamanın cezai müeyyideleri olmasına karşın, denetim yetersizliği çerçevesinde risk üstlenen bazı mükellefler faaliyetlerini vergi dairesinin bilgisi dışında sürdürmekte ve vergi muhatabı olmamaktadır.

3.3.2 Kayıt ve Belge Düzeninin Yerleşmemesi

1984 yılından beri uygulanan vergi iadesi sistemi ile hem emek gelirleri üzerindeki yük hafifletilmek istenmiş, hem de kayıt dışı ekonomi kayıt altına alınmak istenmiştir. Daha sonra, vergi iadesi uygulaması daraltılmış, sadece emekli, dul, yetim maaşı alanlar ile bunların eş ve çocukları ile bakmakla yükümlü oldukları kişilerin mal ve hizmet alımları için uygulama devam ederken, ücretliler içi özel gider uygulaması ile, belli bazı harcamaların indirilmesi söz konusu olmuştur. Bu uygulama sonucunda, vergi indiriminden faydalanamayacak olan pek çok kişi, satıcı ile alış veriş sırasında fatura ve fiş pazarlığı yaparak, vergi kaçığına neden olmaktadır.

3.3.3 Muhasebe Hileleri

Ülkemizde vergiler ağırlıklı olarak mükellefin beyanı üzerinden tahsil edilmekte olduğundan, inceleme oranının düşüklüğü dikkate alınarak belgelerin kayıt sırasında da eksik gösterilmesi, ya da hiç kayıtlara alınmaması suretiyle gerçek satışların ortaya çıkması önlenebilmektedir. Ayrıca, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak suretiyle de gider kalemleri olduğundan daha yüksek gösterilebilmektedir.

Muhasebe hilesine verilebilecek bir diğer örnek yöntem de olağan üstü gelir olarak nitelendirilen faiz geliri, kur farkı geliri, vade farkları ve şüpheli alacak gelirlerinin hasılar olarak gösterilmemesidir. Muhasebe hileleri olarak sayılabilecek bir diğer konu da, verginin normal vade tarihinden daha geç bir tarihte tahakkuk ettirilmesi suretiyle zaman bakımından vergi ziyaının oluşmasına sebep olmaktır. Örneğin mükellef yılsonu stoklarını düşük göstererek, o yılın karını azaltıp, daha az vergi ödeyebilmektedir. Bu şekilde, yılsonu stokunun düşük gösterildiği ertesi yılda, yılbaşı stoğuda düşük gösterilmiş olacağından zarar unsuru azalarak, o yılın karı yüksek çıkmaktadır. Böylece bir yıl önce az ödenmiş veya ödenmemiş olan vergi, bir yıl sonra telafi edilmiş olmaktadır. Bu örnekte, vergi bir yıl geç tahakkuk etmiş ve bir yıllık vergi ziyayı söz konusu olmuştur.

Gerekli koşulların oluşmamasına rağmen, şüpheli alacak karşılığı ayırmak suretiyle gerçekleşen karın düşürülmesi, yatırım indiriminden yararlanması mümkün olmayan yatırımın indirim kapsamında değerlendirilmesi, yeniden değerlendirme oranını belirlenenden yüksek uygulanması, olması gerekenden fazla amortisman ayrılması, yenileme fonu için gerekli koşullar oluşmadığı halde fon ayırarak vergi erteleme ve KDV Kanununa göre indirilmemesi gereken KDV'leri indirmek yolu ile de muhasebe hilesi yaparak vergi kaçırılması da uygulamada görülen diğer aksaklıklara örnektir.⁶⁰

Özellikle yılsonlarında YTL veya döviz cinsinden borç yaratılarak ödenen faizlerin gider gösterilmesi ve ödenecek vergi miktarının azaltılması da kaçakçılık yapmak üzere kullanılan bir yöntemdir.

⁶⁰ Özen, Necati, “*Vergilendirmede Bir Avantaj: Yenileme Fonu*”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 183 (Aralık 2003)

3.3.4 Özel Yapı Ortaklığı Kurulmak Suretiyle İnşaat Faaliyetinde Bulunulması

Özel yapı ortaklığı adı verilerek, inşaat yaparak daire satmak üzere kurulan, ancak resmi kuruluş işlemlerini yapmayan, vergi kanunları nezdinde mükellefiyet tesis etmeyen kimi müteahhitler, noterlik sözleşmesi ile arsa sahiplerinden aldıkları arsalar üzerine bina yapmakta ve bu işin ticari bir iş olmadığından hareketle, vergi ödeme yükümlülüğünden kaçınmaya çalışmaktadır.

Özel yapı ortaklığında, arsa sahipleri müteahhit ile belirli bir oranda anlaşmakta, arsa sahibi müteahhide yapacağı daire sayısı kadar üye bulmakta, üyeler, inşaat maliyetlerinin belli bir oranında ücreti müteahhide ödemektedir. Ayrıca daireler bitinceye kadar da, tercih edilen dairenin peşinat ve aylıkları ödenme devam etmektedir. Müteahhit, üyelerin ödediği paydan belirli bir oranını yaptığı organizasyon ve teknik hizmet için aldığını belirterek alıkoymakta, gerisi ile de inşaatları yapmaya devam etmektedir. Ancak bu aldığı payların ticari kar sayılmayacağını belirterek, vergi ödemekten kaçınmaya çalışmaktadır. Buna karşılık, gerçekten yapılan iş ticari faaliyet çerçevesinde yap-sat olarak adlandırılan daire karşılığı inşaat işi faaliyetini oluşturmaktadır.

3.3.5 Örtülü Kazanç Aktarımı ve Örtülü Sermaye

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'nci ve 17'nci maddelerinde belirtilen hükümler, kurum kazancının eksik ödenmesini önlemeye yönelik olarak getirilmiş düzenlemelerdir. Mükellefin, kurumun öz sermayesi üzerinden ödediği faizler, gider olarak yazılarak hasılatından indirilmesi durumunda ve şirketin kendi ortakları veya bağlı şirketlerle emsal bedelin üzerinde veya altında alım, satım işlerinde bulunması, emsaline göre düşük veya yüksek faizlerle ödünç para alış verişinde ortaklar veya yasada belirtilen yakınlarına ücret vb. adlar altında yüksek ödemelerde bulunması ve bunları gider olarak göstermesi halleri ile de vergi kaçakçılığı yapılmaktadır.⁶¹

⁶¹ Şükrü Kızılot, “*Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye*”, Ankara, 2002

SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Türk vergi sisteminin etkinliğini azaltan pek çok uygulama mevcuttur. Kayıt dışılık durumu önemli sorunların başında gelmektedir. Bu bölümde söz konusu soruna ilişkin çözüm önerilerine yer verilmiştir.

Türk vergi sisteminde, vergi ile ilgili yapılan her yeni düzenleme kayıtlı mükelleflere ek yük getirdiğinden, kayıt dışı çalışmayı özendirilmektedir. Bunun önlenmesi için, gelir vergisi, kurumlar vergisi ile KDV'nin oranları düşürülmelidir. Böylece, hem vergi tabanının genişlemesi mümkün olacak, hem de kayıt dışı çalışan firmaların kayda alınmaları sağlanacaktır.

Belirli bir meblağı aşan ödemelerin bankalar aracılığı ile yapılmasına ilişkin uygulama, kayıt dışı işlemlerin kayıt altına alınmasına yardımcı olabilecek önemli bir düzenlemedir. Buna ek olarak, ticari ilişkilerde kullanılan ödeme araçlarından biri olan çeklerin hamiline düzenlenmesini engelleyerek bankalar aracılığı ile yapılan ödemelerin rahatlıkla izlenmesi sağlanmalıdır.

Sistemdeki diğer bir sorun ise, aktörler arası iletişim zayıflığından kaynaklanmaktadır. Vergi kayıp ve kaçaklarının engellenmesinde idareler arasında bilgi akışı da yetersizdir. Kredi kartlarının kullanımının artması, ekonomiyi kayıt altına alınması açısından avantaj sağlamış olmasına karşın, bankalar, finans kurumları, mahkemeler gibi kurumlardan vergi dairelerine sağlıklı bilgi akışı olmamaktadır, bu durum ise sistemin aksamasına sebep olmaktadır. Bu nedenle, kurumlar arasında sağlıklı bilgi akışı sağlanmalı buna yönelik altyapı iyileştirmeleri gerçekleştirilmelidir.

Vergi mevzuatından kaynaklanan kayıp ve kaçakların tespitinde özel hukuk ve diğer kamu hukuku hükümleri de (Medeni Kanun, Ticaret Kanunu, Borçlar Kanunu, Türk Ceza Kanunları) gözden geçirilmeli, yasal boşlukların oluşmasına neden olan hükümler söz konusu yasalar çerçevesinde birlikte değerlendirilmelidir. Uygulamada örneğin, kiracı ile ev sahibi arasında yaşanan ödeme anlaşmazlığında, özel hukuk hükümlerine göre görülen davada alacağın takibi sırasında, vergi dairelerinden sözü edilen gayrimenkule ilişkin vergi borcu bulunup bulunmadığı, ya da gerçek gelirin beyan edilip edilmediği konusu araştırılmamaktadır. Özel hukuk ile vergi hukuku arasında ilişki kurulmadığı durumlarda, kayıt dışılığın tespiti mümkün olmamaktadır.

Buna benzer örneklerde mükellefler hakkında bilgi isteme yoluna gidilememekte, bu sayede kaçakçılık işlemlerine bir bakıma göz yumulmuş olunmaktadır.

Vergi kayıp ve kaçaklarına uygulanan ceza sisteminde, özellikle sahte belge düzenlenmesi, hiç belge düzenlenmemesi ve belgede sahtekarlık yapılması durumlarında ekonomik ceza ile birlikte yasa çerçevesinde düzenlenen hürriyeti bağlayıcı cezaların da özellikle uygulanması gerekmektedir. Halen söz konusu hapis cezalarının para cezasına çevrilmesine olanak veren Vergi Usul Kanununun (VUK) 359'uncu maddesinde değişiklik yapılmak suretiyle, hileli bir şekilde vergi kaybına neden olan mükellefler için bu olanağın uygulanmaması gerektiği düşünülmektedir.

Vergi Usul Kanununun 344'üncü maddesinde yer alan “kasten vergi ziyaına neden olmak” şeklinde tanımlanan vergi kaçakçılığı suçunun, kasıt unsuru kaldırılarak vergi ziyai suçu olarak düzenlenmiş olması, Türk Vergi Hukukunda da vergiden kaçınma ile ilgili durumların vergi cezalarına muhatap olmasını kolaylaştırmıştır.

Vergi teşvik sisteminin selektif olmaması nedeni ile teşvikler, kendilerinden beklenen yarar sağlamadığı takdirde vergi kayıp ve kaçaklarının kaynağı haline gelmektedir. Vergi teşvik sistemi incelenerek, sanayiye destekleyecek rasyonel teşvikler dışında vergiden kaçınma ve kaçırmaya neden olan teşviklerin kaldırılması gereklidir.

Vergi idaresinde çalışan personelin nitelik ve idarenin teknolojik yapısının iyileştirilerek çağın gerekleri çerçevesinde yapılanması sağlanmalı, daire başına düşen mükellef sayısı azaltılmalıdır.

Vergi kayıplarının önlenmesi için en önemli unsur olan denetimi yapacak olan denetim elemanlarının sayısının artırılması gerekmektedir. Bunun yanı sıra mükellef kitlesinin eğitilmesi ve vergi bilincinin oluşturulmasına, ilkokul dönemlerinde başlanmalı, gençlerin ve çocukların daha küçük yaşlarda vergi kaçırarak daha zengin olacağı düşüncesi kafalarından silinmeli ve vergi ödeme bilinci yerleştirilmelidir.

Kişilerin gelir ve kazançlarını izlemeye yönelik düzenlemelerin, sadece vergi yasaları ile yapılması yerine, belediye, köy gibi yerel yönetimlerin de sorumluluk üstlenmesi sağlanmalıdır. Örneğin şehrin merkezinde faaliyette bulunan gece kulübü, eğlence yerleri, lokanta vb. yerlerde kaçak çalışanların, bulundukları yerlerin basın araçları ile haber yapılması sağlanmalıdır. Bu sayede, halkın ve yetkililerin bu tür

yerlerden haberdar edilmesi sağlanmalıdır.

Alış veriş sırasında yapılan fiş fatura pazarlığı engellenerek belge düzeninin yerleştirilmesi gerekmektedir. Yapılan harcamaların tamamının gider gösterilebilmesi halinde, kişilerin çıkarına hizmet edeceğinden, kayıt dışılığın önüne geçilmesi mümkün olabilecektir.

Belge düzeninin yerleştirilmesinde meslekle ilgili kişilere fahri müfettişlik şeklinde, sınırlı denetleme yetkisi verilmesi ile vergi kayıplarının önüne geçilmesi mümkündür. Ülkemizde belge düzeninin tam anlamıyla yerleştirilmesi, meslekle ancak alıcıyla satıcının devlete karşı çıkar birliği içinde olmasından çıkarılıp, çıkar ayrılığına dayalı bir sisteme kavuşturulması ile mümkündür.

Vergi muafiyet ve istisnaları, sosyal, ekonomik nedenlerle birçok gelişmiş ülke vergi sistemlerinde de yer almakla birlikte, ülkemizde sayıca çok olması, bir kısmının özel hesap dönemini gerektirmesi nedeniyle, mevzuatın karmaşık bir hal almasına neden olmaktadır.

Kişilerin dönem başında sahip oldukları serveti ile dönem sonunda sahip oldukları serveti arasındaki farkın gösterildiği, varsa kayıt dışı işlemlerin tespitinde önemli bilgilerin yer aldığı servet beyanı esasının yeniden getirilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak,

Vergi yasalarımızda mükelleflere vergi teşvikleri, muafiyet, istisna ve indirim başlıkları altında sağlanan vergisel avantajların şüphesiz sosyal ve ekonomik yönü mevcuttur. Ancak, bu hükümlerin konulmasında zaman zaman baskı ve çıkar gruplarının etkileri nedeniyle seçici davranılamamaktadır. Teşvik sisteminin ekonomik kalkınma ve istikrarın sağlanmasında yardımcı olmaktan çok, vergi kayıp ve kaçaklarının bizzat kaynağı haline gelebildikleri uygulamada rastlanan bir durumdur.

Servet beyanı esasının kaldırılması, denetimin yetersizliği, idareler arası bilgi aktarımının eksikliği, sık sık uygulanan mali af düzenlemeleri, ceza sisteminin etkin olmayışı, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinin olmayışı gibi yukarıdaki belirtilen nedenlerle, kayıt dışı işlemlerin kontrol altına alınamadığı dikkate alındığında, vergi sisteminin genel değerlendirmelerde belirtilen hususlar çerçevesinde

yeniden yapılandırılmasının ülkemiz için önemi büyüktür.

Vergi sisteminden kaynaklanan vergi kayıplarının önlenmesinde, vergi mevzuatının diğer yasal mevzuatla birlikte gözden geçirilerek uyumlaştırılmasının gerekli olduğu düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- 1) Akdoğan, Abdurrahman. Kamu Maliyesi. Ankara:Gazi Kitabevi, 1999
- 2) Aksoy, Şerafettin (1998). Kamu Maliyesi, (Kamu Harcamaları-Kamu Gelirleri-Devlet Borçlar-Bütçe-Maliye Politikası), Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3. Baskı, Filiz Kitabevi: İstanbul,1998.
- 3) Altuğ, Osman. Kayıt dışı Ekonomi,2.b. İstanbul:Türkmen Kitabevi, 1998
- 4) Batırel, Ömer Faruk ve Uçkun, İlhan. Türkiye'de ve OECD Ülkelerinde Vergi Yükü. İTO, Yayın NO:1992-10, 1991.
- 5) Çelik, Garip. Servet ve Harcama Vergileri, 1. Basım. Ankara:Seçkin Yayınevi, 1995
- 6) Dinler, Zeynel. İktisada Giriş. 3. Basım. Bursa:Ekin Kitabevi Yayınları, 1997
- 7) Hekerman, Aykut. Kamu Maliyesi, Ankara: Sevinç Matbaası,1994
- 8) Koçak, Meşhure. Türk Vergi Sistemi, Erzurum: Atatürk Üniversitesi Basımevi,1994
- 9) Korkmaz, Esfender. Vergi Yapısı ve Gelişimi. 1. Basım. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, 1982
- 10) Halil, Nadaroğlu. Kamu Maliyesi.11. Basım İstanbul:Beta Yayınevi,2000
- 11) Nemli, Arif. Kamu Maliyesine Giriş. 2. Basım. İstanbul:Filiz Kitabevi,1984
- 12) Öncel, Mualla, Kumrulu Ahmet ve Çağan Nami. Vergi Hukuku. 7.Basım. Ankara: Turhan Kitabevi, 1999
- 13)Öncel, Mualla ve Çağan Nami. Bankacılar İçin Mali Hukuk Bilgisi. Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2000

- 14) Özel, Hakkı ve Şenyüz Doğan. Türk Vergi Sistemi. Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları, 1992
- 15) Saygılıoğlu, Nevzat. OECD Ülkelerinde Vergileme. Ankara: Feryal Matbaacılık, 1993
- 16) Şener, Orhan. Kamu Ekonomisi. 6. Basım. İstanbul: Alkım Kitabevi, 1998
- 17) Şenyüz, Doğan. Türk Vergi Sistemi. Bursa: Ezgi Kitabevi, 1998
- 18) Tekelioğlu, Muammer. İktisadi Düşünceler Tarihi, Çukurova Üniversitesi Basımevi: Adana. 1993.
- 19) Turhan, Salih. Vergi Teorisi ve Politikası. 6. Basım. İstanbul: Elektronik Ofset, 1998
- 20) Türk, İsmail. Kamu Maliyesi. 4. Basım. Ankara: Turhan Kitabevi, 2002
- 21) Şükrü Kızılot, “Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye”, Ankara, 2002

Sürekli Yayınlar

- 1) Yurtsever, Hatice ve Arıkan, Zeynep, “Türkiye’de Mali Affın Nedenleri, Etkileri, Sonuçları I-II”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 136-137 (Nisan-Mayıs 2004)
- 2) Aydın, Selda, “Vergi Kaybı Nedenleri ve Yöntemleri”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 178 (Temmuz 2003)
- 3) Tüfekçi, M. Ali, “ÖTV Niteliğindeki Vergi, Harç, Fon, ve Payların, Tek Yasal Düzenlemede Konumlandırılması”, Vergi Sorunları, Sayı166, s.8.
- 4) Özer, Mustafa ve Öztürk, Bünyamin, “Teknoloji Geliştirme Bölgelerine Sağlanan Vergi Avantajları”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 178 (Temmuz 2003)
- 5) Gündüz, M. Kemal ve Perçin, Necati, “Araştırma ve Geliştirme Harcamalarına İlişkin Olarak Yapılacak Olan Vergi Ertelemesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 131 (Ağustos 1999)
- 6) Batırel, Ömer Faruk, “ÖTV ve 470 Sayılı Kanunun Getirdikleri”, Vergi Dünyası, Sayı:253, s.6.
- 7) Karayılmazlar, Ekrem, “Türkiye’de ÖTV’nin Optimal Vergileme İlkeleri Açısından İncelenmesi ve AB ile Uyum Sorunu”, Vergi Sorunları, Sayı:175, s.108.
- 8) Yılmaz, H.Hakan, “Kamu Ekonomisinin Gelişimi ve Devletin Rolü”, Vergi Raporu, Sayı 78 (Ekim-Kasım 2006)
- 9) Mehmet Tosuner, “Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı.85, (Ekim 1995)
- 10) Özen, Necati, “Vergilendirmede Bir Avantaj: Yenileme Fonu”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 183 (Aralık 2003)
- 11) DPT, Genel Ekonomik Hedefler ve Yatırımlar 2006, 17 Ekim 2005, DPT, Ankara.
- 12) DPT, Temel Ekonomik Göstergeler, Aralık 2005 ile Haziran 2006 sayıları.

- 13) Hazine Müsteşarlığı, Yatırım Teşvik İstatistikleri,
http://www.hazine.gov.tr/stat/yatirimtesvik_ist.htm
- 14) Güngör, Kamil, İktisadın Tarihine Kısa Bir Bakış ve Merkantilizmden
Günümüze İktisadi Düşünceler, 2005.
<http://www.ceterisparibus.net/dusunce/genel.htm>.
- 15) Özkara, Mehmet “Devlet Anlayışında Ortaya Çıkan Değişikliklerin Sonucu
Olarak Vergilemeye Yüklenen Fonksiyonlar”, 14 Şubat 2005,
http://www.alomaliye.com/mehmet_ozkara_devlet_anlayisinda.htm
- 16) Hendrik Van den Berg, Economic Growth and Development, Department of
Economics, University of Nebraska, McGraw-Hill College, 2001.
<http://www.cba.unl.edu/faculty/hvandenbergh/whatsnew.html>
- 17) Ronal Krieger, “Arz yönlü İktisat Teorisinde Vergi İndirimleri ve Ekonomik
Büyüme İlişkisi”, Çev:Prof.Dr.Coşkun Can Aktan, Erişim Tarihi:10.10.2006
http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/aktan-vergi-indirimleri-ekonomik-buyume.htm